

MASTERARBEIT | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Ethische Grundsätze und Praktiken in Professional Service Firms
- Eine Analyse des Umgangs mit ethischen Konflikten in
Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung

verfasst von | submitted by
Lea, Isabel Rohrbach

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien | Vienna, 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt | Degree
programme as it appears on the student
record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von | Supervisor:

Dipl.-Kfm. Dr. Dr. h.c. Hans-Ulrich Küpper

Abstract

Die Bilanzskandale Enron und Wirecard haben das öffentliche Bewusstsein für die ethische Verantwortung von Professional Service Firms, insbesondere der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verstärkt. Um ein ethisch angemessenes Verhalten innerhalb des Unternehmens sicherzustellen, müssen WP-Gesellschaften berufsethische Werte nicht nur proklamieren, sondern auch deren tatsächliche Umsetzung sicherstellen. Branchengrundsätze, Berufsverbände sowie der interne Verhaltenskodex spielen eine wichtige Rolle bei der Förderung eines hohen ethischen Standards. In der Forschung existiert jedoch eine geringe Anzahl an Untersuchungen hinsichtlich der Umsetzung der Unternehmensethik in WP-Gesellschaften. Somit untersucht die vorliegende Arbeit ethische Grundsätze und Praktiken in WP-Gesellschaften, insbesondere in den Big Four. Zudem wird analysiert, welche ethischen Konflikte sich in der Praxis ergeben und inwieweit die Unternehmen mit diesen umgehen. Für die empirische Untersuchung wurden drei Experteninterviews und eine Umfrage, an welcher 58 Mitarbeiter der Big Four Gesellschaften teilnahmen, durchgeführt. Die Ergebnisse zeigen, dass in WP-Gesellschaften die Integrität als wichtigster ethischer Wert in der Praxis gilt. Der Code of Conduct ist dabei das maßgebliche Umsetzungselement der ethischen Grundsätze. Branchenrichtlinien der Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung haben für die Mitarbeiter weniger Bedeutung. Insbesondere tritt ein ethischer Konflikt zwischen dem Arbeitsumfang und der Qualität der Arbeit auf. Zeitdruck ist der vorrangige Faktor, welcher ethische Konflikte begünstigt. Im Umgang mit ethischen Konflikten werden der Code of Conduct und Ethikschulungen als hilfreich betrachtet.

Abstract

This master's thesis examines the ethical standards and conflicts in professional service firms (PSFs), focusing on audit firms. This topic is inspired by prominent accounting scandals such as Enron and Wirecard, which have heightened public awareness of the ethical responsibility of professional service firms. In order to ensure ethically appropriate behavior within the company, audit firms must not only proclaim ethical values, but also ensure their implementation. Industry standards, Boards and the code of conduct play an important role in promoting high ethical standards. However, there is a rare number of research dedicated to the implementation of business ethics in audit firms. Therefore, this thesis examines ethical principles and practices in audit firms, especially in the Big Four. Furthermore the research analyzes ethical conflicts which arise in daily practice and to what extent the companies deal with them. For the empirical study, three interviews with experts from the field were conducted.

In addition a survey in which 58 employees of the Big Four firms took part was performed. The results show that integrity is considered the most important ethical value in auditing firms. The Code of Conduct is the key element in the implementation of ethical principles. Industry guidelines for auditing and management consultancy are less known among employees. In particular, the ethical conflict between the amount of work and ensuring work quality is most encountered by employees. Time pressure is the primary factor that contributes ethical conflicts. The Code of Conduct and ethics training are seen as helpful in dealing with ethical conflicts.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	V
Abbildungsverzeichnis	VI
Tabellenverzeichnis.....	VII
1. Relevanz der Ethik in Professional Service Firms	1
2. Praxis der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und ihr unternehmensethischer Bezug	4
2.1 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Professional Service Firm.....	4
2.1.1 Dominanz der Big Four in den Professional Service Branchen	5
2.1.2 Abschlussprüfung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	6
2.1.3 Unternehmensberatung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.....	8
2.2 Gegenstand und Ansätze der Unternehmensethik	10
2.2.1 Integrativer Ansatz der Unternehmensethik nach Ulrich.....	11
2.2.2 Governanceethischer Ansatz der Unternehmensethik nach Wieland	12
2.2.3 Deskriptive, normative und analytische Unternehmensethik nach Küpper	13
2.2.4 Messung der Ethik in Organisationen nach Kaptein.....	14
2.3 Bestehende Verhaltenskodizes in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	17
2.3.1 Branchenspezifische Verhaltenskodizes der Wirtschaftsprüfung.....	17
2.3.2 Branchenspezifische Verhaltenskodizes der Unternehmensberatung.....	19
2.3.3 Codes of Conduct der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.....	20
2.4 Forschungsinteresse in Bezug auf ethische Konflikte in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.....	22
3. Mixed-Methods zur Erfassung ethischer Grundsätze und Konflikte	25
3.1 Erhebungsmethoden im Rahmen des Mixed-Methods Ansatzes.....	25
3.2 Qualitative Studie mittels Experteninterviews.....	27
3.2.1 Entwicklung des Interviewleitfadens	27
3.2.2 Auswahl der Experten	28
3.2.3 Auswertung der Experteninterviews gemäß Inhaltsanalyse nach Mayring	30
3.3 Quantitative Studie mittels Online-Umfrage in WP-Gesellschaften	31

3.3.1	Erläuterung zum Pretest.....	32
3.3.2	Darstellung der Stichprobe	32
3.3.3	Auswertungsmethode der Online-Umfrage	34
4.	Analyse und Darstellung der qualitativen und quantitativen Ergebnisse	35
4.1	Integration der qualitativen Ergebnisse zur Erstellung des Fragebogens	39
4.2	Deskriptive Analyse und Ergebnisse der Online-Umfrage	44
4.3	Unterschiede der Gruppen Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung	49
5.	Zusammenfassung und Diskussion der Ergebnisse.....	55
6.	Limitationen der Arbeit.....	59
	Gesetze und Verordnungen.....	61
	Internetquelle	62
	Literaturverzeichnis.....	65
	Anhang A: Transkript des Experteninterview 1	71
	Anhang B: Transkript des Experteninterview 2.....	82
	Anhang C: Transkript des Experteninterview 3.....	91
	Anhang D: Fragebogen.....	97

Abkürzungsverzeichnis

APAS. Abschlussprüferaufsichtsstelle

BDU. Bundesverband Deutscher Unternehmensberater

bspw. beispielsweise

bzgl. bezüglich

bzw. beziehungsweise

Et al. Unter anderer

hrsg. Herausgeber

IAASB. International Auditing and Assurance Standards Board

ISA. International Standards on Auditing

IESBA. International Ethics Standards Board of Accountants

IDW. Institut der Wirtschaftsprüfer

KIFS. Knowledge Intensive Firms

PSF. Professional Service Firms

österr. österreichischen

SOX. Sarbanes-Oxley Act

Vgl. Vergleiche

z.B. zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Leverage- Struktur der PSFs (Quelle: Grewe, T. (2008), S.51).	5
Abbildung 2: Umsatz der größten Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen weltweit (Big Four) im Geschäftsjahr 2020/21 nach Geschäftssegmenten (in Milliarden US-Dollar)(Quelle: statista (2022)).	6
Abbildung 3: A model for measuring the ethics of organizations. (Kaptein (2010), S.604)....	15
Abbildung 4: Mixed-Methods Designs nach Kuckartz (2014). (eigene Darstellung).	26
Abbildung 5: Darstellung des verwendeten Forschungsdesigns. (eigene Darstellung).	27
Abbildung 6: Zusammensetzung der Teilnehmer. (eigene Darstellung).....	33
Abbildung 7: Berufliche Position der Teilnehmer. (eigene Darstellung).....	33
Abbildung 8: Beschäftigung mit den Unternehmenswerten. (eigene Darstellung).	45
Abbildung 9: Werte mit Konfliktpotential in WP-Gesellschaften (eigene Darstellung).	46
Abbildung 10: Erfahrung mit ethischen Konflikten (eigene Darstellung).	46
Abbildung 11: Komponente Ursachen für ethische Konflikte. (eigene Darstellung).....	47
Abbildung 12: Konfliktpotenzial in der Wirtschaftsprüfung. (eigene Darstellung).	51
Abbildung 13: Konfliktpotenzial in der Unternehmensberatung. (eigene Darstellung).	52
Abbildung 14: Erfahrung mit ethischen Konflikten Wirtschaftsprüfung. (eigene Darstellung).	52
Abbildung 15: Erfahrung mit ethischen Konflikten Unternehmensberatung. (eigene Darstellung).....	53
Abbildung 16: Ursachen ethischer Konflikte Wirtschaftsprüfung. (eigene Darstellung).	53
Abbildung 17: Ursachen ethischer Konflikte Unternehmensberatung. (eigene Darstellung). .	54

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Codes of Conduct der Big Four. (eigene Darstellung).	22
Tabelle 2: Auswahl der Interviewpartner. (eigene Darstellung).....	29
Tabelle 3: Auswertung der Experteninterviews gemäß Mayring. (eigene Darstellung).....	31
Tabelle 4: Kategorie 1- Ethische Grundsätze und Werte in der Praxis. (eigene Darstellung).	36
Tabelle 5: Kategorie 2 - Bedeutung des internen Verhaltenskodex. (eigene Darstellung).	36
Tabelle 6: Kategorie 3 - Konfliktfelder. (eigene Darstellung).....	38
Tabelle 7: Kategorie 4 - Ethikmaßnahmen und Umgang mit ethischen Konflikten. (eigene Darstellung).....	39
Tabelle 8: Kategorie 5 - Sanktionsmechanismen bei unmoralischem Verhalten. (eigene Darstellung).....	39
Tabelle 9: Fragebogen Teil 1. (eigene Darstellung).....	40
Tabelle 10: Fragebogen Teil 2. (eigene Darstellung).....	41
Tabelle 11: Fragebogen Teil 3. (eigene Darstellung).....	41
Tabelle 12: Fragebogen Teil 4. (eigene Darstellung).....	42
Tabelle 13: Fragebogen Teil 5. (eigene Darstellung).....	42
Tabelle 14: Fragebogen Teil 6. (eigene Darstellung).....	43
Tabelle 15: Fragebogen Teil 7. (eigene Darstellung).....	43
Tabelle 16: Ethikverständnis und branchenspezifische Richtlinien. (eigene Darstellung).	44
Tabelle 17: Bedeutung des Code of Conduct. (eigene Darstellung).	44
Tabelle 18: „Tone from the Top“. (eigene Darstellung).	45
Tabelle 19: Komponente Umgang mit ethischen Konflikten. (eigene Darstellung).....	48
Tabelle 20: Komponente Ethikschulungen. (eigene Darstellung).	48
Tabelle 21: Komponente Sanktionen bei unmoralisch Verhalten. (eigene Darstellung).	49
Tabelle 22: Signifikante Unterschiede des Mann-Whitney-U-Tests. (eigene Darstellung).	50

Hinweis geschlechtergerechte Formulierung

In der vorliegenden Arbeit wird die Sprachform des generischen Maskulinums verwendet. An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass die ausschließliche Verwendung der männlichen Form als geschlechtsunabhängig verstanden werden soll.

1. Relevanz der Ethik in Professional Service Firms

Professional Service Firms (PSFs), wie Wirtschaftsprüfungskanzleien, Anwaltskanzleien oder Unternehmensberatungen, unterscheiden sich insbesondere in Bezug auf die Expertise ihrer Mitarbeiter von anderen Unternehmenstypen im herkömmlichen Dienstleistungsbereich.¹ Durch ihre Beratungsfunktion, die Beteiligung und den Einfluss auf unternehmensinterne Entscheidungsprozesse spielen sie eine entscheidende Rolle in der modernen Wirtschaft. Sie tragen zur Funktionsfähigkeit der Wirtschaft bei, indem sie ihren Klienten bei der Effizienzsteigerung helfen und für rechtmäßiges Verhalten sowie zuverlässige Informationen sorgen. Dabei stehen sie jedoch auch im Wettbewerb um Marktanteile, Klienten und Erträge, woraus sich eine Vielzahl von Konflikten ergibt.² Besonders gefordert sind Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im Folgenden auch WP-Gesellschaften), da diese sowohl die Professional Services Abschlussprüfung, Unternehmensberatung, Steuerberatung als auch Rechtsberatung teilweise gleichzeitig erbringen.

Mit den Bilanzskandalen der letzten Jahre ist die Rolle der WP-Gesellschaften stärker in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gerückt und wirft Fragen zu ihrer ethischen Verantwortung auf. Die Skandale um den Energiekonzern Enron in den USA im Jahr 2002 und das Finanzdienstleistungsunternehmen Wirecard in Deutschland im Jahr 2020 sind zwei prominente Beispiele für die verheerenden Auswirkungen von ethischen Verfehlungen im Bereich der Wirtschaftsprüfung. Der Energiekonzern Enron wurde von der ehemaligen WP-Gesellschaft Arthur Andersen geprüft. Die Führungskräfte von Enron nutzten Grauzonen in den damaligen bilanzrechtlichen Vorschriften, um milliardenschulden zu verbergen. Arthur Andersen bestätigte und unterstützte die Praxis mit uneingeschränktem Bestätigungsvermerk. Schließlich brach das Enron Kartenhaus durch eine Untersuchung der US-Börsenaufsicht Securities and Exchange Commission (SEC) zusammen und sowohl Enron als auch Arthur Andersen mussten Insolvenz anmelden.³

Trotz der darauf wachsenden Anzahl an strengeren internationalen und nationalen Verhaltensvorschriften für Wirtschaftsprüfer in Bezug auf Unabhängigkeit und Objektivität wurde im Jahr 2020 erneut das Vertrauen in die Branche erschüttert, als der Wirecard-Bilanzskandal in Deutschland ans Licht kam. Die Prüfung des börsennotierten Fintech Unternehmens Wirecard war jahrelang in den Händen der WP-Gesellschaft Ernst & Young

¹ Vgl. Suddaby et al. (2007), S.333f.

² Vgl. Scherer, A./ Alt, J. (2002). S.303f.

³ Vgl. Benston, G.J./ Hartgraves, A.I. (2002), S.127.

(EY). Seit 2009 hatte EY die Richtigkeit der Wirecard-Bilanz bestätigt. Erst im Sommer 2020, nachdem die parallel beauftragte WP-Gesellschaft KPMG im Rahmen einer Sonderprüfung die Richtigkeit der Rechnungslegung von Wirecard auf Grund fehlender Nachweise nicht bestätigen konnte, entschied EY erstmals, das Prüftestat zu verweigern. Kurz darauf meldete Wirecard Insolvenz an. Bisher hatte kein Unternehmen während seiner Notierung im DAX jemals Insolvenz angemeldet.⁴

Es ist dennoch zu betonen, dass in Deutschland Bilanzfälschung sicherlich nicht gängig ist, wie die große Anzahl von solide geführten und korrekt geprüften Unternehmen zeigt.⁵

Nach Auffassung von *Lenz (2008)* gelten Bilanzskandale auch als Ethikskandale. Fachliche Inkompetenz der Wirtschaftsprüfer wird von Kritikern selten als großes Problem genannt. Stattdessen werden die ethischen Grundlagen der Branche infrage gestellt.⁶ Im Rahmen einer ausführlichen Diskussion der Berufsordnungen der Wirtschaftsprüfung argumentieren *Ballwieser und Clemm (2009)*, dass in erster Linie eine starke moralische Haltung erforderlich ist und dass ohne Ethik „Prüfung nicht durchführbar und unverantwortlich“ sei.⁷

Um ein ethisch angemessenes Verhalten innerhalb des Unternehmens sicherzustellen, müssen WP-Gesellschaften berufsethische Werte nicht nur proklamieren, sondern auch deren tatsächliche Umsetzung sicherstellen. Branchengrundsätze, Berufsverbände sowie der interne Verhaltenskodex spielen eine wichtige Rolle bei der Förderung eines hohen ethischen Standards.⁸

In den letzten 10 Jahren findet sich nur wenig Forschung, welche sich speziell mit der Unternehmensethik in WP-Gesellschaften befasst. Da sich insbesondere nach dem Enron Skandal im Jahr 2002 die ethischen Ansprüche und Regelwerke zu ethischen Verhaltensrichtlinien in der Branche der Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung geändert haben, ist eine Beleuchtung der aktuellen ethischen Grundsätze und Herausforderungen in der Praxis angebracht.⁹ Diese Masterarbeit untersucht im engeren Sinne ethische Grundsätze und Konflikte in WP-Gesellschaften. Sie zielt darauf ab, die Mechanismen und Herausforderungen bei der Einhaltung ethischer Standards in der Wirtschaftsprüfung und

⁴ Vgl. Schäfer, D. (2020), S.562.

⁵ Vgl. Schäfer, D. (2020), S.562f.

⁶ Vgl. Lenz, H. (2008), S.316.

⁷ Vgl. Ballwieser, W./ Clemm, H. (2009), S.413f.

⁸ Vgl. Scherer, A.G./ Alt, J.M. (2002), S.303.

⁹ siehe Sarbanes-Oxley Act (2002) SEC. 201 SOA; International Code of Ethics for professional accountants (2018); IDW Kodex (2023).

Unternehmensberatung zu analysieren. In der Literatur besteht Einigkeit darüber, dass ethische Richtlinien, festgehalten in Verhaltenskodizes, zur Lösung und zur Bewältigung von ethischen Konflikten in Unternehmen beitragen und essentiell sind.¹⁰

Somit strebt die vorliegende Arbeit an empirisch zu analysieren, welche Werte und Normen in der Praxis der WP-Gesellschaften bestehen, welche ethischen Konflikte entstehen und wie die Unternehmen mit diesen umgehen.

Die zentralen Forschungsfragen lassen sich daher wie folgt formulieren:

1. Welche ethischen Grundsätze und Richtlinien existieren in WP-Gesellschaften und wie werden sie umgesetzt?
2. Welche ethischen Konflikte und Herausforderungen treten in der praktischen Tätigkeit von WP-Gesellschaften auf und welche Faktoren begünstigen solche Konflikte?
3. Wie gehen WP-Gesellschaften mit diesen ethischen Konflikten um?

Als Untersuchungsgruppe dieser Arbeit werden die vier weltweit größten WP-Gesellschaften gewählt, da diese einen besonders hohen Abdeckungsgrad im Bereich der sog. „Public Interest Entities“ besitzen, woraus eine hohe Öffentlichkeitswirkung ihrer Arbeit resultiert.

Im Kapitel 2 werden die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Professional Service Firms vorgestellt. Anschließend gibt die Arbeit eine Einführung in Gegenstand und Ansätze der Unternehmensethik als Teil der Wirtschaftsethik. Sodann werden die spezifischen ethischen Verhaltenskodizes der Wirtschaftsprüfungs- und Unternehmensberatungsbranche vorgestellt. Schließlich wird auf das insoweit bestehende Forschungsinteresse hingewiesen.

Im anschließenden empirischen Teil (Kapitel 3) wird das beabsichtigte Forschungsdesign zur Analyse des Umgangs mit ethischen Konflikten vorgestellt. Im Rahmen des Mixed-Methods Verfahrens werden zur Datenerhebung einerseits Experteninterviews durchgeführt und andererseits quantitative Daten mit Hilfe eines Fragebogens gesammelt und ausgewertet. Die praktische Durchführung und die Ergebnisse aus diesen beiden empirischen Methoden werden dann im folgenden Kapitel 4 vorgestellt. Anschließend erfolgt die Interpretation der Ergebnisse unter Berücksichtigung der Forschungsfragen in Kapitel 5. Die Arbeit schließt mit einer Darstellung der Grenzen dieser in Kapitel 6 ab.

¹⁰ Vgl. Kaptein (2008), S.67f; Tiemann, R. (1999), S.5.

2. Praxis der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und ihr unternehmensethischer Bezug

Für die Analyse von ethischen Grundsätzen und Praktiken von WP-Gesellschaften ist ein Verständnis des Gegenstandes der Unternehmensart PSF von Bedeutung. Um die Relevanz der Ethik in WP-Gesellschaften aufzuzeigen, werden als Grundlage hierfür zudem maßgebliche unternehmensethische Ansätze im Folgenden vorgestellt.

2.1 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Professional Service Firm

Nordenflycht (2010) nennt folgende Merkmale als besonders relevant für PSFs: Wissensintensität, geringe Kapitalintensität und das Vorhandensein von Professionals.¹¹ Unter Professionals versteht *Kühn* (2016) „[...] hochqualifizierte Angehörige einer PSF, die an der primären fachlichen Dienstleistungserbringung für den Mandanten beteiligt sind.“ (Kühn, C.J. (2015), S.23).¹² Der Fokus von PSFs liegt auf dem Humankapital, da wissensintensive Unternehmen ihren Wettbewerbsvorteil durch die Umwandlung des Mitarbeiterwissens und der Kompetenzen in intellektuelles Kapital erzielen.¹³ Mitarbeiter der PSFs handeln oft aufgrund ihres eigenen Beurteilungsvermögens, wodurch dem eigenverantwortlichen Handeln des einzelnen Mitarbeiters eine hohe Bedeutung zukommt.¹⁴ Ein weiteres entscheidendes Merkmal der PSFs liegt im Verhältnis zu ihren Klienten und besteht darin, dass der Klient nicht in der Lage ist, die Qualität der Leistung der Professionals vollständig zu beurteilen. Somit liegt eine Informationsasymmetrie zwischen PSFs und Kunden vor.¹⁵ Daher ist der Erfolg von PSFs auch stark von ihrer Reputation abhängig. Ebenso ist die Beziehung zu den Kunden als entscheidende Ressource zu nennen, da für eine langfristige Zusammenarbeit Vertrauen essenziell ist.¹⁶

Bei Betrachtung der Organisations- und Hierarchiestruktur von PSFs ist die Leverage-Struktur hervorzuheben (siehe Abb. 1.), welche aus drei Ebenen besteht: Staff (Berater oder Prüfungsassistenten), Manager (Projektleiter) und Partner.¹⁷ Innerhalb dieser Struktur sind die Partner hauptsächlich mit der Akquisition von Projekten betraut, während Projektleiter für die

¹¹ Vgl. Nordenflycht, A. (2010), S.155ff.

¹² Vgl. Kühn, C.J. (2015), S.23.

¹³ Vgl. Swart, J./ Kinnie, N. (2003). S.38.

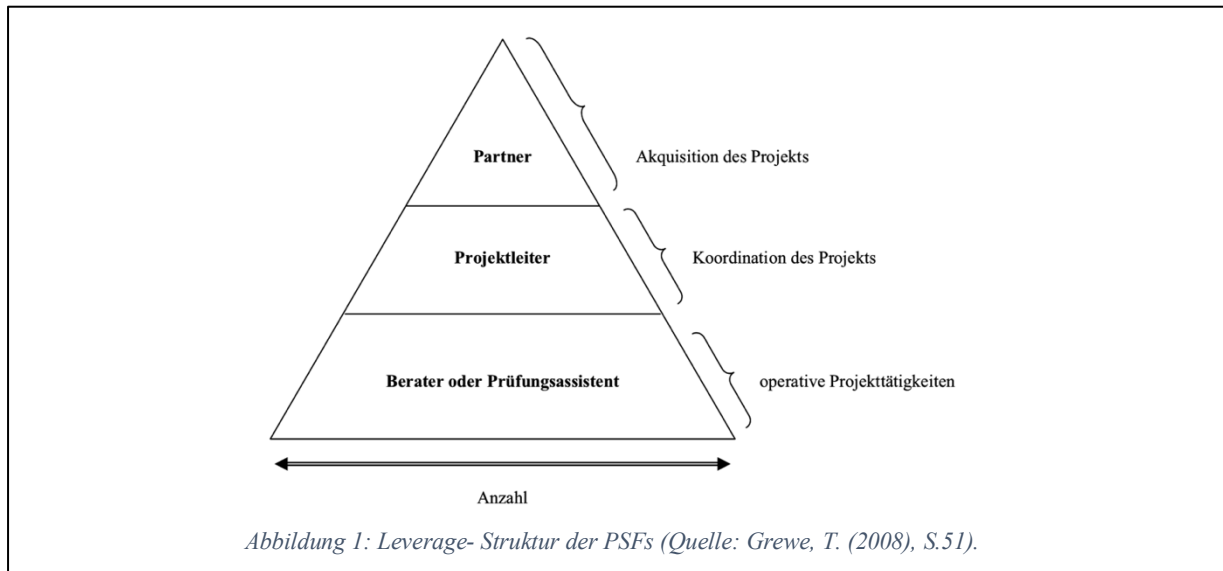
¹⁴ Vgl. Klaasen-van Husen, W. (2007), S.10.

¹⁵ Vgl. Bertl, R./ Karglmayer, J. (2019), S.228.

¹⁶ Vgl. Gillmann, J.-P. (2002), S.74.

¹⁷ Vgl. Kühn, C.J. (2016), S.29.

Koordination und Berater bzw. Prüfungsassistenten für das operative Geschäft zuständig sind.¹⁸ Die folgende Darstellung illustriert die Rangordnung und das zahlenmäßige Verhältnis von Partnern, Projektleitern und Beratern/ Prüfungsassistenten sowie die sich daraus ergebende Arbeitsteilung.



Um ihre Wirtschaftlichkeit zu steigern, setzen PSFs häufig auf junge und unerfahrene Fachkräfte für einzelne Projekte, da sie geringere Personalkosten verursachen.¹⁹

2.1.1 Dominanz der Big Four in den Professional Service Branchen

Die WP-Gesellschaften gelten als PSFs und führen den Service Jahresabschlussprüfung von prüfungspflichtigen Unternehmen durch.²⁰ Neben der Prüfungstätigkeit offerieren sie auch Beratungsleistungen und Steuerberatung. Bei Betrachtung der Marktstruktur in der EU nehmen die vier weltweit größten WP-Gesellschaften Deloitte, KPMG, E&Y und PwC („Big Four“) einen Marktanteil von nahezu 70 % in Bezug auf Abschlussprüfungen ein. Zudem haben sie einen kombinierten Marktanteil von ungefähr 85% in den Bereichen Nichtprüfungsleistungen und Beratungen.²¹ Aus diesem Grund werden die Big Four als besonders repräsentativ für die Betrachtung der Professional Services Wirtschaftsprüfung sowie Unternehmensberatung und ihren Umgang mit ethischen Konflikte gesehen.

¹⁸ Vgl. Klassen-van Husen, W. (2007), S.11.

¹⁹ Vgl. Gehring, M. (2016), S.10f.

²⁰ Vgl. Kerler, W./ Killough, L. (2009), S.110.

²¹ Vgl. Europäische Kommission (2021), S.7.

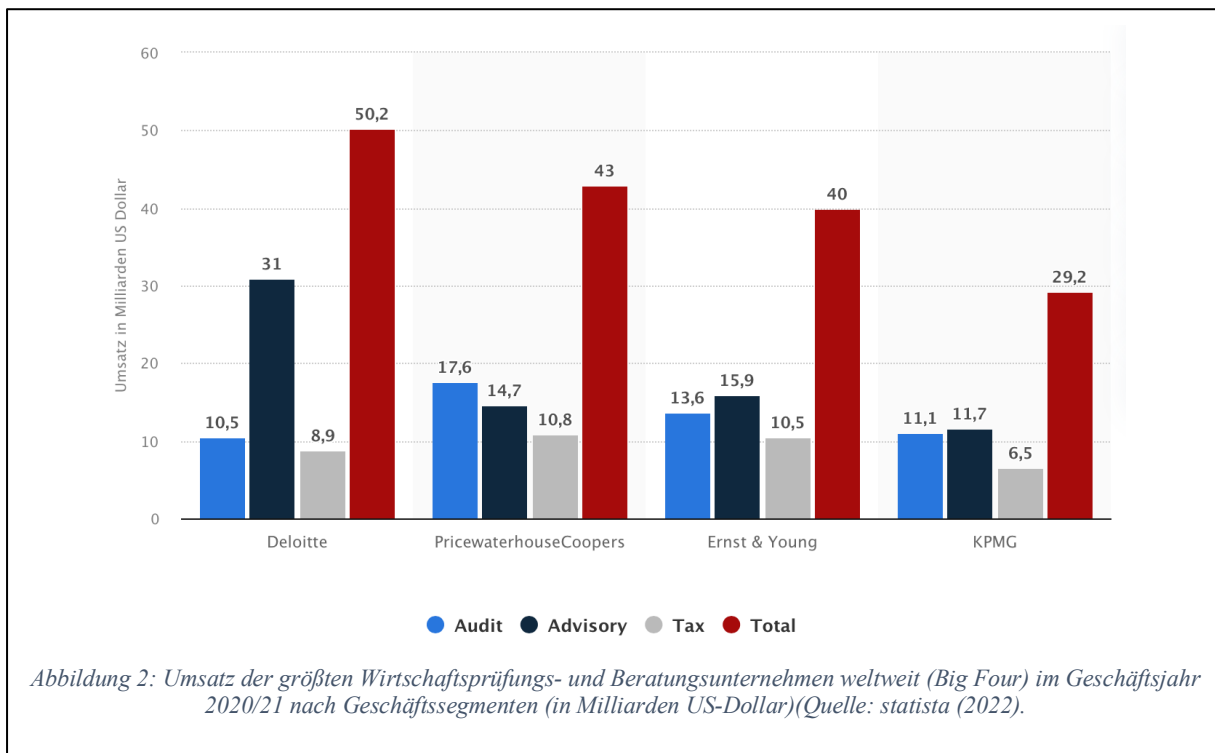


Abbildung 2 zeigt die Umsätze je Geschäftssegment Abschlussprüfung, Unternehmensberatung, Steuerberatung und den Gesamtumsatz der Big Four für das Geschäftsjahr 2020/21. Es ist zu erkennen, dass das Beratungsgeschäft bei drei der vier Gesellschaften (Deloitte, EY, KPMG) das umsatzstärkste Geschäftssegment ist. Trotz der Zusammenfassung des Prüfungs-, Beratungs- und Steuerberatungsgeschäfts in einer Gesellschaft, herrschen bedeutsame Unterschiede bei der Betrachtung der Branchen im Einzelnen, insbesondere in Bezug auf Regularien und Mandantenverhältnis. Als umsatzstärkste Geschäftsbereiche der WP-Gesellschaften werden im Folgenden das Prüfungs- und das Beratungswesen vorgestellt.

2.1.2 Abschlussprüfung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Der Schutz der Anleger am Kapitalmarkt durch die Offenlegungspflicht von Finanzinformationen großer Unternehmen mittels des Jahres- und Konzernabschlusses ist ein zentraler Bestandteil der Regulierung am Kapitalmarkt. In diesem Zusammenhang spielen Wirtschaftsprüfer eine wichtige Rolle.²² Ihre Aufgabe besteht darin, ein Urteil über die Richtigkeit des vom Klienten erstellten Jahres- und Konzernabschlusses und des Lageberichts

²² Vgl. Ott, C. (2008), S.172.

abzugeben. Mit der Veröffentlichung des Urteils in Form des Bestätigungsvermerks²³ verleiht der Prüfer dem Abschluss seine Glaubwürdigkeit.²⁴ Die Jahresabschlussprüfer haben somit eine bedeutende öffentliche Funktion.²⁵ Aus diesem Grund gehört die Wirtschaftsprüfung zu den besonders stark regulierten Professionen.²⁶

Die EU hat bestimmte gemeinsame Standards und Regelungen für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer festgelegt, welche in den jeweiligen Mitgliedsstaaten in länderspezifische Regelwerke umgesetzt werden. Eine zentrale Rolle spielt dabei die "European Financial Reporting Advisory Group" (EFRAG), welche die Entwicklung von Rechnungslegungsstandards betreibt, entwickelt und die Zusammenarbeit zwischen den nationalen Aufsichtsbehörden für Wirtschaftsprüfer in der EU fördert. Darüber hinaus gibt es auf nationaler Ebene in jedem EU-Mitgliedsstaat spezifische Aufsichtsbehörden oder Berufsverbände, die für die Regulierung und Überwachung der Wirtschaftsprüfer zuständig sind.²⁷

In Deutschland erlässt das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) im Rahmen der Selbstregulierung Prüfungsstandards (IDW PS), die von Wirtschaftsprüfern bei der Durchführung von Abschlussprüfungen zu beachten sind. Diese Standards dienen der Sicherstellung der Qualität und der Einheitlichkeit der Prüfungstätigkeit.²⁸ Das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG), welches 2016 in Kraft trat, hat die Regulierung der Abschlussprüfer mit weitreichenden Vorschriften neu geordnet. Es enthält Vorschriften für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse, um die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer zu stärken.²⁹ Im Zuge dessen entstand die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), welche als Aufsicht über die deutschen Abschlussprüfer fungiert.³⁰

In Österreich sind die Bestimmungen zur Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüfer (WP) in den Vorschriften des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetzes (WTBG), der Wirtschaftstreuhänderberufsausübungsrichtlinie (WT-ARL) sowie im Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) festgelegt.³¹

²³ Vgl. §322 HGB.

²⁴ Vgl. Koch, C. (2005), S.725.

²⁵ Vgl. Koch, C. (2005), S.727.

²⁶ Vgl. Zilch, C. (2010), S.2.

²⁷ Vgl. EFRAG (2021), S.2.

²⁸ Vgl. Baker, C.R. et al. (2001), S.778.

²⁹ Vgl. KPMG (2016), S.4.

³⁰ Vgl. APAS (2023).

³¹ Vgl. WKO (2023).

Neben der gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschlussprüfung umfasst die Dienstleistung von Wirtschaftsprüfern auch weitere Prüfungs- und Bescheinigungsleistungen, die vom Mandanten auf freiwilliger Basis beauftragt werden.³² Diese Dienstleistungen können in Bereichen Steuerberatung, Gutachter- und Sachverständigentätigkeiten sowie gelegentlich auch Treuhandtätigkeiten und Rechtsberatung sein. Diese Leistungen werden auch als Nichtprüfungsleistungen bezeichnet.³³ Die Nichtprüfungsleistungen werden durch gesetzliche Vorschriften und Berufsregeln begrenzt. Obwohl zunächst versucht wurde, einschränkende Regulierungen seitens der US-Börsenaufsichtsbehörde SEC ab dem Jahr 2000 zu verhindern, wurden nach den genannten Bilanzskandalen Verbote für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen eingeführt, um die Unabhängigkeit der Prüfer zu stärken. Diese Verbote wurden in der EU in der "Abschlussprüferrichtlinie" festgelegt.³⁴ Insbesondere waren Regulierungsbehörden um die Prüfungsqualität bei Prüfungsmandanten besorgt, die in erheblichen Umfang prüfungsfremde Leistungen beziehen.³⁵ Die Qualität der von Wirtschaftsprüfern erbrachten Prüfungsurteile hängen von drei Schlüsselfaktoren ab: ihrer Fähigkeit, fundierte Urteile zu treffen, ihrer Unabhängigkeit bei der Urteilsbildung und ihrer Fähigkeit, sachkundige Beurteilungen abzugeben.³⁶ Diese Faktoren unterstreichen die Notwendigkeit eines korrekten ethischen Verhaltens der Wirtschaftsprüfer, da sie die Grundlage für eine vertrauensvolle Zusammenarbeit mit den Mandanten und die Integrität des gesamten Prüfungsprozesses bilden.

2.1.3 Unternehmensberatung der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Die dominante wirtschaftliche Bedeutung des Beratungsgeschäfts für die Big Four Gesellschaften in Abbildung 2 verdeutlicht eine bemerkenswerte Veränderung im Markt für Wirtschaftsprüfungsleistungen. Früher lag der Fokus der WP- Gesellschaften hauptsächlich auf reinen Prüfungsdienstleistungen, doch in den letzten Jahrzehnten hat sich ein deutlicher Wandel zu Gunsten des Beratungsgeschäfts vollzogen. Der Geschäftsbereich der Beratung der Big Four Gesellschaften umfasst Dienstleistungen wie Deal Advisory, Strategieberatung, Managementberatung, Technologieberatung oder Compliance Beratung. Die meisten Beratungsprojekte konzentrieren sich auf die Lösung komplexer wirtschaftlicher Probleme und

³² Vgl. Kühn, C.J. (2016), S.39.

³³ Vgl. Kampe, T. (2011), S.21.

³⁴ Vgl. IDW (2020).

³⁵ Vgl. Donelson, D.C. et al. (2020), S.1.

³⁶ Vgl. Kerler, W./ Killough, L. (2009), S.110.

können verschiedene Aspekte des Kundenunternehmens betreffen, wie Umwelt, Kultur, Organisation und Prozesse. Sie können sich auch auf die Planung, das Management und die Kontrolle beziehen. Da diese Projekte in der Regel strategisch bedeutsam sind, liegt der Fokus oft auf der Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens.³⁷ Die Branche der Unternehmensberatung ist in den letzten Jahrzehnten stark gewachsen, insbesondere in den 1980er sowie 1990er Jahren³⁸ und ist deshalb eine vergleichsweise junge Profession.³⁹ Trotz der gestiegenen Relevanz der Beratungsbranche hat die akademische Forschung dem Beratungswesen bisher wenig Aufmerksamkeit geschenkt.⁴⁰ Ihre Anerkennung als etablierte Profession oder Berufsgruppe wird international diskutiert. Die Diskussionen über die Professionalisierung der Unternehmensberatung konzentrieren sich auf das Fehlen einheitlicher Qualifikationen, Reputation von Beratungsunternehmen und Zertifizierungen, welche als vertrauensbildende Maßnahmen und Indikatoren für Professionalität gelten. Es werden Fragen aufgeworfen, welche Normen in der Beratungsarbeit genutzt werden können, welche Aus- und Weiterbildungen Berater haben sollten und wie Berufsverbände die Arbeit der Berater unterstützen können.⁴¹ Mit Ausnahme von Österreich fehlt in den weiteren europäischen Ländern eine rechtliche Legitimation, um die Beratung als eine eigenständige Berufsgruppe anzuerkennen.⁴² Im Bereich der Unternehmensberatung gibt es in Deutschland im Gegensatz zu den Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt und Steuerberater noch keine allgemeinen Berufsbilder, die Qualifikationserwartungen sicherstellen.⁴³ Ein Meilenstein für die Branche und ein Schritt in Richtung Professionalisierung war die Veröffentlichung der ISO Norm 20700 "Leitlinien für Unternehmensberatungsleistungen" im Jahr 2017.⁴⁴

Hesseler (2011) erachtet die Etablierung von Leitlinien in der Branche für bedeutend, da sie direkte Auswirkungen auf die Beratungspraktiken hat. Die Weitergabe von Fachwissen an den Klienten hat Auswirkungen auf dessen Entscheidungen, für welche die Berater grundsätzlich mitverantwortlich sind.⁴⁵ In einer Branche, in der das Vertrauen der Klienten von grundlegender Bedeutung ist, sind Kompetenz und Integrität unerlässlich, um langfristige und erfolgreiche Beziehungen aufzubauen. Durch die klare Festlegung von Leitlinien und Standards

³⁷ Vgl. Bodenstein, R. (2022), S.3.

³⁸ Vgl. Kipping, M./ Clark, T. (2012), S.5.

³⁹ Vgl. Bodenstein, R. (2022), S.2.

⁴⁰ Vgl. Bronnenmayer, M. et al. (2016), S.2.; Kipping, M./ Clark, T. (2012), S.5.

⁴¹ Vgl. Ennsfellner, I.A./ Herget, J. (2022), S.206.

⁴² Vgl. Heuermann, R./ Herrmann, F. (2003), S. 9.

⁴³ Vgl. Hesseler, M. (2011), S.73.; Ennsfellner, I.A./ Herget, J. (2022), S.204f.

⁴⁴ Vgl. Bodenstein, R. (2022), S.2.; Ennsfellner, I.A./ Herget, J. (2022), S.201f.; weite Ausführungen zur ISO Norm 20700 in Abschnitt 2.4.1.

⁴⁵ Vgl. Hesseler, M. (2011), S.18f.

kann die Branche sicherstellen, dass die Berater diese Werte aktiv fördern und in ihre tägliche Arbeit integrieren.⁴⁶ Laut *Hesseler (2011)* wird die ethische Dimension in der Beratung oft vom Management als auch von den Mitarbeiter vernachlässigt.⁴⁷

2.2 Gegenstand und Ansätze der Unternehmensethik

Im Folgenden werden Gegenstand und Ansätze der Unternehmensethik vorgestellt, welche die wissenschaftliche Grundlage für das Verständnis von Ethik und ethischen Konflikten in WP-Gesellschaften bilden.

Ethik ist eine Wissenschaft und Lehre, welche sich mit dem sittlichen und moralischen Verhalten auseinandersetzt.⁴⁸ Demgegenüber steht Moral als ein anerkanntes Sitten- und Wertesystem einer Handlungsgesellschaft.⁴⁹ Die Adjektive "moralisch" und "ethisch" werden im alltäglichen Sprachgebrauch oft als Synonyme verwendet. Es besteht jedoch ein entscheidender Unterschied.⁵⁰ *Hübner (2018)* argumentiert, dass "moralisch" und "ethisch" eng mit den Begriffen "Moral" und "Ethik" verbunden sind, wie sie zuvor definiert wurden. "Moralisch" deutet dabei auf eine Bewertung im Einklang mit bestehenden moralischen Vorstellungen hin, während "ethisch" neutral die Zuordnung eines Themas zum Bereich der Ethik als Wissenschaft von der Moral beschreibt. *Hübner (2018)* hebt hervor, dass die Verwendung des Begriffs "unethisch" problematisch ist, da ähnliche Konstruktionen wie "unphysikalisch" oder "unbiologisch" keinen klaren Anwendungsfall haben.⁵¹ Das Adjektiv "unmoralisch" hingegen bezieht sich auf Motive, Handlungen oder Konsequenzen, die als moralisch verwerflich, untersagt oder schlecht betrachtet werden und wird im weiteren Verlauf der vorliegenden Arbeit entsprechend verwendet.⁵²

Die Disziplin der Ethik kann in normative und deskriptive Ethik unterteilt werden. Die normative Ethik legt fest, wie Menschen handeln sollten. Dabei wird angenommen, dass die handelnden Menschen oder Institutionen für die jeweiligen Handlungssituationen und deren Folgen verantwortlich sind.⁵³ Im Gegensatz dazu befasst sich die deskriptive Ethik damit, wie

⁴⁶ Vgl. Nußmann, A. (2021). S.150.

⁴⁷ Vgl. Hesseler, M. (2011), S.77.

⁴⁸ Vgl. Pieper, A. (2003), S.17ff.

⁴⁹ Vgl. Küpper, H.-U. (2011), S.16.

⁵⁰ Vgl. Birnbacher, D. (2013), S.1.

⁵¹ Vgl. Hübner, D. (2018), S.18.

⁵² Vgl. Hübner, D. (2018), S.14.

⁵³ Vgl. Rich, A. (1984), S.22 f.

Menschen tatsächlich handeln und versucht, die moralischen Ansichten von Individuen oder sozialen Gruppen zu erfassen und zu analysieren.⁵⁴

Die Unternehmensethik ist ein Teilbereich der Wirtschaftsethik. Sie untersucht ethische Fragestellungen in Bezug auf wirtschaftliche Entscheidungen von Unternehmen.⁵⁵ Den anderen Teilbereich der Wirtschaftsethik bildet die gesamtwirtschaftliche Ethik, welche handlungsethische Fragestellungen der Wirtschaftspolitik und ordnungsethische Probleme des Wirtschaftssystems betrachtet.⁵⁶ Im Bereich der Unternehmensethik gibt es verschiedene konzeptionelle Ansätze, welche sich mit der Verbindung zwischen Ökonomie und Ethik und dem Verhältnis zueinander beschäftigen. Im Anschluss werden die dieser Arbeit zugrundeliegenden unternehmensethischen Ansätze vorgestellt. Hierbei konzentriert sich die unternehmensethische Forschung insbesondere auf den deutschsprachigen Raum.⁵⁷

2.2.1 Integrativer Ansatz der Unternehmensethik nach Ulrich

Nach *Ulrich (1993)* ist die Unternehmensethik von fundamentaler Bedeutung für die Betriebswirtschaftslehre, da unternehmerische Entscheidungen im Einklang mit den Interessen aller Stakeholder und den normativen Erwartungen der Gesellschaft getroffen werden sollten.⁵⁸ Die von *Ulrich (1993)* entwickelte integrative Unternehmensethik basiert auf der Idee, dass Ethik nicht als separater Aspekt im Unternehmen behandelt werden sollte, sondern in alle Bereiche und Prozesse zu integrieren ist. Er strebt danach, eine ganzheitliche Perspektive auf das Wirtschaften zu schaffen, die auf ethischen Grundsätzen und Vernunft basiert. Dabei betont er, dass gute Unternehmensführung nicht nur bedeutet, strategisch effiziente Mittel für vorgegebene Unternehmensziele einzusetzen, sondern diese Mittel ethisch begründete Zwecke und Prinzipien des unternehmerischen Handelns vorauszusetzen. Die integrative Unternehmensethik nach *Ulrich (1993)* hat zwei Stufen: Auf der ersten Stufe (Geschäftsethik) muss kritisch überprüft werden, ob das Unternehmen seinem Ziel, einen wertvollen Beitrag zur Gesellschaft zu erbringen, gerecht wird. Dabei wird der Begriff der Wertschöpfung weit gefasst und bezieht sich auf gesellschaftlich wertvolle und legitimierte Aktivitäten.⁵⁹ Auf der zweiten Stufe der sogenannten republikanischen Unternehmensethik, haben Unternehmen zudem eine Mitverantwortung für die Gestaltung einer gesellschaftlich wertvollen Wirtschaftsordnung zu

⁵⁴ Vgl. Rich, A. (1984), S.22.

⁵⁵ Vgl. Küpper, H.-U. (2011), S.34.

⁵⁶ Vgl. Küpper, H.-U. (2011), S.31.

⁵⁷ Vgl. Fuchs, F. (2021), S.191.

⁵⁸ Vgl. Ulrich, P. (2001), S.119.

⁵⁹ Vgl. Ulrich, P. (2016), S.136.

tragen. Da Unternehmen oft über erhebliche Ressourcen verfügen, wird von ihnen erwartet, dass sie sich aktiv an der Gestaltung von Wirtschaftsnormen beteiligen, einschließlich der systematischen Analyse von Situationen, in denen wettbewerbsbedingte Dilemmata auftreten. Wenn möglich, sollten sie auch Lösungsvorschläge für solche Dilemmata anbieten und diese in die politischen Entscheidungsprozesse einbringen.⁶⁰

2.2.2 Governanceethischer Ansatz der Unternehmensethik nach Wieland

Wielands governanceethischer Ansatz zur Unternehmensethik und der Unternehmensführung im Besonderen basiert auf dem systemtheoretischen Denken von *Luhmann (2000)*, welcher betont, dass soziale Systeme wie Unternehmen ausschließlich durch Kommunikation funktionieren.⁶¹ *Wieland (2007)* erweitert dieses Konzept auf die Idee der sogenannten Polylingualität. Das bedeutet, dass Unternehmen verschiedene Kommunikationsebenen, auch über ökonomische Größen hinaus, nutzen sollten, um mit Stakeholdern zu interagieren. In seinem Ansatz betrachtet *Wieland (2007)* Moral als einen Produktionsfaktor und argumentiert, dass ethische Maßnahmen dazu beitragen können, Transaktionskosten zu reduzieren, indem sie Unsicherheiten in Geschäftsbeziehungen minimieren.⁶² Dieser Ansatz betont die Bedeutung von Ethik in der Unternehmensführung und zeigt auf, wie ethische Entscheidungen langfristig den Erfolg und die Stabilität von Organisationen beeinflussen können.⁶³ Das Wesentliche ist, „[...] die Absicht, stabile Handlungserwartungen und Kontrolle über die Organisations- und Gesellschaftsumwelt des Unternehmens dadurch zu erreichen, dass man sich selbst bindet und damit Anreize für andere schafft, sich auch zu binden.“⁶⁴

Die Tatsache, dass sich die deutsche Wirtschaftswissenschaft im Bereich Unternehmensethik wenig mit der praktischen Anwendbarkeit auseinandersetzt, hat *Wieland (2007)* dazu inspiriert, einen Ansatz zu entwickeln, der vor allem die Bedingungen für die Umsetzung ethischer Prinzipien in Unternehmen in den Fokus stellt.⁶⁵ *Wieland* identifiziert vier Schlüsselfaktoren für die erfolgreiche Umsetzung von moralischen Ansprüchen in wirtschaftlichen Transaktionen: individuelle Selbstbindung (Tugenden und organisationale Werte), formale Institutionen (staatliche Regulierung und Branchenvereinbarungen), informale Institutionen

⁶⁰ Vgl. Ulrich, P. (2016), S.469-473.

⁶¹ Vgl. Wieland, J./ Ehrenberger, M. (2015), S.116.; Luhmann, N. (2000), S.59.

⁶² Vgl. Wieland, J. (2007), S.9.

⁶³ Vgl. Wieland, J./ Ehrenberger, M. (2015), S.130.

⁶⁴ Vgl. Wieland, J. (2007), S.68.

⁶⁵ Vgl. Suchanek, A. (2008), S.24.

(gesellschaftliche Wertvorstellungen) und organisatorische Koordinations- und Kooperationsmechanismen (interne Ethikrichtlinien, z.B. Code of Conduct). Besonders wichtig ist der letztgenannte Faktor aus Sicht seiner Governanceethik.⁶⁶

2.2.3 Deskriptive, normative und analytische Unternehmensethik nach Küpper

Bei der Betrachtung der Integration der Unternehmensethik in die Betriebswirtschaftslehre, besteht der Gegenstand der Unternehmensethik laut *Küpper und Schreck (2008)* nicht darin, ein System von moralischen Standards für Unternehmen zu entwickeln, sondern darin, ethische und moralische Fragestellungen zu analysieren, die in Unternehmen auftreten. Auf diese Weise kann die Unternehmensethik Entscheidungsträger unterstützen, auftretende Probleme im Hinblick auf existierende Werte zu lösen, indem über einen analytischen Ansatz Instrumente und Erkenntnisse bereitgestellt werden.⁶⁷

Die Unternehmensethik kann nach *Küpper (2011)* in deskriptive, normative und analytische Ansätze unterschieden werden. Der deskriptiven Unternehmensethik wird die Erfassung der bestehenden und wirkenden Werte und Normen im Unternehmen zugeordnet. Dabei werden die in der Realität zu beobachtenden Unternehmenswerte und Normen beschrieben.⁶⁸ Bei der normativen Unternehmensethik handelt es sich um Werturteile und Handlungsempfehlungen. Sie kann in materiell oder formell normativ unterschieden werden. Wenn moralische Forderungen bereits als standardisierte, inhaltliche Aussagen festgelegt sind, spricht man von der materiellen Unternehmensethik. Ein Beispiel dafür sind unternehmensethische Leitlinien, wie sie in einem Code of Conduct festgehalten sind. Diese Leitlinien legen bestimmte Handlungsweisen fest, die jedoch weniger verbindlich sind als gesetzliche und berufsständische Regelungen und als "Soft Law" gelten.⁶⁹ Formal- normative Ansätze konzentrieren sich auf die Entwicklung von Vorschriften und Leitlinien für die Ableitung von Werten im unternehmerischen Handeln.⁷⁰ Bei der analytischen Unternehmensethik handelt es um die Untersuchung ethischer Probleme bei Unternehmensentscheidungen und die Entwicklung von Lösungsmustern. Für die Umsetzung dieses Konzepts sollen Komponenten verschiedener

⁶⁶ Vgl. Wieland, J./ Ehrenberger, M. (2015), S.118ff.

⁶⁷ Vgl. Küpper, H.-U./ Schreck, P. (2008), S.83.

⁶⁸ Vgl. Küpper, H.-U. (2011), S.108f.

⁶⁹ Vgl. Lay, R. (1993), S.30f.; Küpper, H.-U. (2011), S.157.

⁷⁰ Vgl. Kreikebaum, H. (1996), S.165f.; Küpper, H.-U. (2011), S.108.

unternehmensethischer Ansätze verwendet werden, einschließlich deskriptiver und verschiedener normativer Konzepte.⁷¹

Die Auslegung des in dieser Arbeit betrachteten Themas ist der deskriptiven Unternehmensethik zugeordnet. Im engeren Sinne befasst sich die deskriptive Unternehmensethik mit der empirischen Existenz sowie der Wirkung von ethischen Werten sowie Normen und untersucht, welche tatsächlich von Mitarbeitern eines Unternehmens verfolgt werden. Dabei stellt sich die Frage, in welchem Umfang, mit welchen Instrumenten und an welchen Stellen des Unternehmens ethische Normen wirken.⁷²

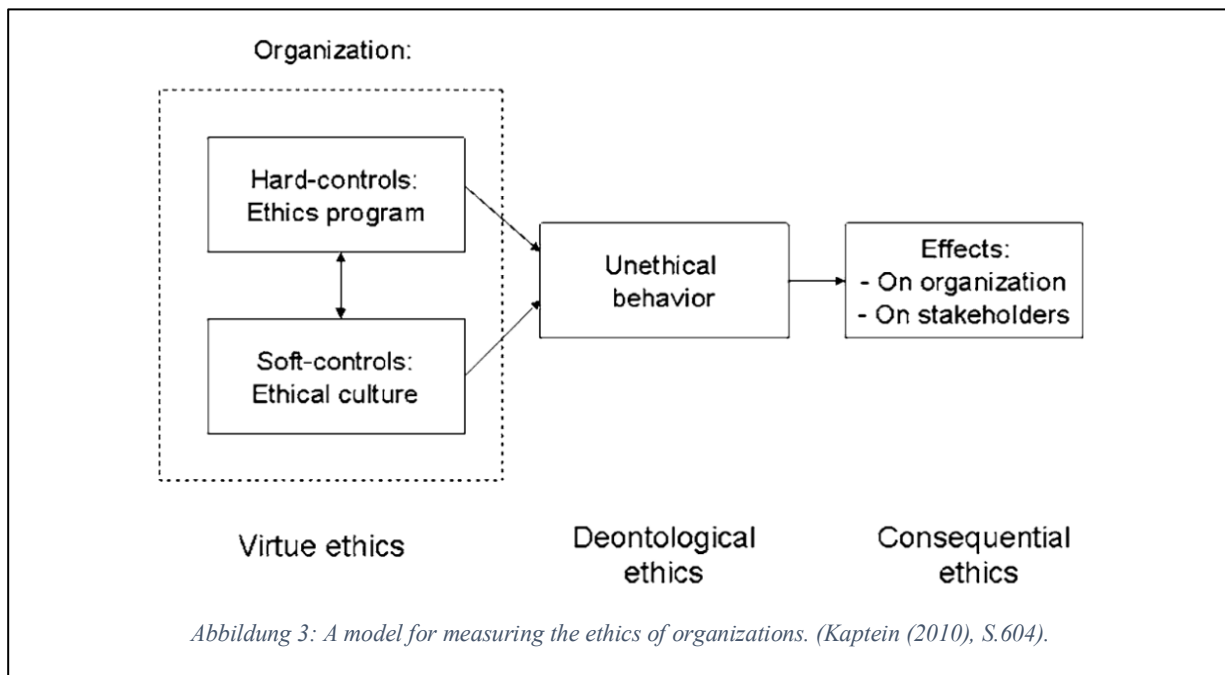
2.2.4 Messung der Ethik in Organisationen nach Kaptein

Ähnlich wie *Wieland* und *Küpper* bietet *Kaptein* ein umfassendes Rahmenwerk und verschiedene Ansätze zur Erforschung von ethischen Fragestellungen im Unternehmenskontext. Seine Arbeiten betonen die Bedeutung der Integrität, des ethischen Verhaltens und des Integritätsmanagements für den langfristigen Erfolg von Organisationen. Um die Ausprägung der Ethik in Unternehmen feststellen zu können, entwickelte *Kaptein* (2008, 2010) ein Konzept zur Messung der Ethik in einer Organisation. Dabei legt er den Fokus auf die Betrachtung der Absichten, des Verhaltens und die erzielten Effekte einer Organisation. Die Absichten werden daran erkennbar, wie moralisches Verhalten gefördert und unmoralisches Verhalten verhindert wird. Der Ansatz baut auf drei ethischen Konzepten auf: der Tugendethik, der deontologischen Ethik sowie der konsequentialistische Ethik und kann als wertvoller Ansatz dienen, um empirisch zu untersuchen, wie ethische Standards die täglichen Praktiken einer Big Four Gesellschaft beeinflussen.⁷³

⁷¹ Vgl. Küpper, H.-U. (2011), S.165.

⁷² Vgl. Küpper, H.-U. (2011), S.109f.

⁷³ Vgl. Kaptein, M. (2010), S.602.



Da der Fokus dieser Arbeit auf ethischen Grundsätzen und Praktiken liegt wird insbesondere auf den tugendethischen Teil des Modells von *Kaptein* eingegangen, welches aus formellen und informellen Absichten besteht. Die formellen Absichten zeigen sich bspw. in bestehenden Ethikprogrammen, welche aus Verhaltensrichtlinien, Ethikinstrumenten (Ethikschulungen) oder Ethikhotlines bestehen können. Die informellen Absichten einer Organisation finden sich in der Ethikkultur wieder. Zur Messung der Ethikkultur unterscheidet *Kaptein (2008)* acht Tugenden in seinem Messungs- Model „Ethical Virtues Model“, mit welchem ethisch relevante Absichten und Verhaltensweise einer Organisation identifiziert werden können. Mittels eines Fragenkatalogs, welcher 58 Fragen umfasst, werden die Tugenden in Kapteins Studien quantifiziert. Diese acht Tugenden umfassen die:

- (1) Deutlichkeit - bezeichnet das Maß, in dem ethische Erwartungen wie Werte, Normen und Regeln klar, umfassend und verständlich für Manager und Mitarbeiter formuliert sind;
- (2) Kongruenz des Managements, definiert als das Ausmaß, in dem das Verhalten des Vorstands und des mittleren Managements mit den ethischen Erwartungen übereinstimmt;
- (3) Kongruenz des Vorgesetzten, definiert als das Ausmaß, in dem das Verhalten des lokalen Managements mit den ethischen Erwartungen übereinstimmt
- (4) Durchführbarkeit - bezeichnet das Maß, in dem die Organisation ausreichende Ressourcen wie Zeit, Budget, Ausrüstung, Informationen und Befugnisse bereitstellt, damit Management und Mitarbeiter ihre Verantwortung erfüllen können;
- (5) Unterstützbarkeit - umfasst das Maß, in dem die Organisation die Identifikation mit, die Beteiligung an und das Engagement für ethische Erwartungen bei Management und Mitarbeitern fördert;
- (6) Transparenz - beschreibt das Maß, in dem moralisches und unmoralisches Verhalten sowie dessen Konsequenzen für Führungskräfte und Mitarbeiter sichtbar sind, die darauf reagieren können;
- (7) Diskussionsfähigkeit - bezieht sich darauf, inwieweit ethische Fragen, wie ethische Konflikte und vermeintlich unmoralisches Verhalten von Managern und Mitarbeitern miteinander diskutiert werden können; und
- (8) Sanktionsfähigkeit - bezeichnet das Maß, in dem Manager und Mitarbeiter glauben, dass unmoralisches Verhalten bestraft und moralisches Verhalten belohnt wird, sowie das Maß, in dem die Organisation aus unmoralischem Verhalten lernt.

Diese Tugenden bilden einen umfassenden Rahmen, das verschiedene Dimensionen des moralischen Verhaltens und der Integrität abdeckt. Die Einbeziehung von *Kapteins* Messungsmethode für Ethik in Organisationen ist nicht nur im konzeptionellen Kontext relevant, sondern auch eine Orientierung für den praktischen Teil der vorliegenden Arbeit. Seine Methode bietet einen strukturierten Ansatz zur Bewertung der Umsetzung von Ethik in Organisationen.

2.3 Bestehende Verhaltenskodizes in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Die drei beschriebenen unternehmensethischen Ansätze betonen gleichermaßen die Relevanz des Bestehens von formellen Verhaltensrichtlinien in Unternehmen, welche entweder von außen, durch Berufsverbände und intern im Unternehmen bestehen können.

„Verhaltensrichtlinien sind immer dann erforderlich, wenn befürchtet werden muss, dass es zu Fehlverhalten kommen kann bzw. wenn Vorgesetzte und Mitarbeiter vor schwierigen Entscheidungen stehen und die Entscheidungsfindung unterstützt werden soll. Besonders gilt dies für sogenannte Dilemma-Situationen.“ (Rottluff, J. (2018), S.182.)

2.3.1 Branchenspezifische Verhaltenskodizes der Wirtschaftsprüfung

Auf internationaler Ebene ist die International Federation of Accountants (IFAC) der höchste, allgemein anerkannte Berufsverband. Unter diesem fungiert das internationale Standardsetzungsgremium IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board)⁷⁸, welches die International Standards on Auditing (ISA) veröffentlicht, die fachliche Normen für die Prüfung von Finanzdaten beinhalten. Diese befassen sich mit der Prüfungsdurchführung, der Rechenschaftspflicht des Abschlussprüfers sowie mit der Struktur und dem Inhalt des Bestätigungsvermerks. Die vom IAASB aufgestellten Normen thematisieren ebenso die ethischen Anforderungen an einen Prüfer.⁷⁹ Der ISA 200 führt bspw. aus:

⁷⁸ Als unabhängige Organisation ist die International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) für die Festlegung internationaler Normen für die Prüfung und deren Qualitätskontrolle zuständig. Ihre Ziele konzentrieren sich darauf, das Vertrauen in die Finanz- und sonstige Berichterstattung aufrechtzuerhalten, das durch qualitativ hochwertige Prüfungen, Zusicherungen und damit zusammenhängende Dienstleistungen gestärkt wird. Hierfür werden globale Standards bereitgestellt, die im öffentlichen Interesse liegen und konsequent und ordnungsgemäß umgesetzt werden sollen. Vgl. IAASB (2021), S.16.

⁷⁹ Vgl. IAASB (2021a), S.54.

“The auditor shall comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagement.” (ISA 200 Para. A16-19).

Die IFAC hat zudem einen internationalen Rat für die Verabschiedung von Standards zur Berufsethik für Wirtschaftsprüfer gebildet, das IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), welcher im Jahr 2018 einen Ethikkodex veröffentlichte. Der IESBA-Kodex legt die internationalen Verhaltensstandards für Prüfungen, Reviews und andere Assurance-Aufträge fest, indem er den konzeptionellen Rahmen auf Anfechtungen der Unabhängigkeit in Bezug auf diese Aufträge anwendet.⁸⁰ Unabhängigkeit der Urteilsbildung bedeutet, dass der Prüfer bei einem Prüfungsauftrag von dem geprüften Unternehmen unabhängig sein muss. Dies umfasst sowohl die Unabhängigkeit des Geistes als auch die Unabhängigkeit der Einrichtung in finanzieller Hinsicht.⁸¹

Die in diesem Zusammenhang im IESBA-Kodex dargelegten grundlegenden Prinzipien lauten:

„Integrität: Rechtschaffenheit und Aufrichtigkeit in allen beruflichen und geschäftlichen Beziehungen.

Objektivität: keine Beeinträchtigung des fachlichen oder geschäftlichen Urteils aufgrund von Voreingenommenheit, Interessenkonflikten oder unangemessener Einflussnahme Dritter.

Fachkompetenz und Sorgfalt - um:

- i. Fachliches Wissen und Können zu erlangen und fortlaufend auf dem erforderlichen Stand zu halten, damit ein Mandant oder eine beschäftigende Organisation eine qualifizierte berufliche Dienstleistung erhält, die auf den aktuellen fachlichen und beruflichen Standards und der maßgeblichen Gesetzgebung basiert sowie
- ii. Gewissenhaft und in Übereinstimmung mit anzuwendenden fachlichen und beruflichen Standards zu handeln.

Verschwiegenheit: Wahrung der Verschwiegenheit von Informationen, die als Ergebnis beruflicher und geschäftlicher Beziehungen erworben werden.

Berufswürdiges Verhalten: Einhaltung maßgeblicher Gesetze und anderer Rechtsvorschriften sowie Vermeidung von Verhaltensweisen, von denen der Berufsangehörige weiß oder wissen könnte, dass sie den Berufsstand diskreditieren.“(IAASB (2018), S.25.)

⁸⁰ Vgl. IAASB (2021a), S.14.

⁸¹ Vgl. IAASB (2021a), S.58.

Im Einklang mit den Bestimmungen des IAASB wurde im Januar 2023 in Deutschland ein Wertekodex des Institutes der Wirtschaftsprüfung (IDW) veröffentlicht.⁸² Um den Wirtschaftsprüfern bei Konflikten zwischen ihren Pflichten im öffentlichen Interesse, dem Mandanten gegenüber und Eigeninteressen einen orientierenden Werterahmen zu geben, soll der IDW-Wertekodex die Auflösung auftretender Spannungsfelder unterstützen.⁸³

Der Wertekodex erweitert oben genannte, bestehende, internationale Berufsregelungen in verschiedenen Bereichen. Es wird die Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung betont, für welche das Berufsrecht noch keine konkreten Vorgaben enthält („Wir übernehmen gesellschaftliche Verantwortung“ (IDW (2023a), 2.1). Integres Handeln wird insoweit konkretisiert, als Fehler einzugestehen sind und daraus zu lernen ist (IDW (2023a), 2.2). Hierbei zielt der Kodex darauf ab, das Bewusstsein für eine weiterentwickelte Fehlerkultur zu schärfen, da das Berufsrecht nur die Nachschau thematisiert. Das Bewusstsein für und der Umgang mit Fehlern soll hiermit fortentwickelt werden.

Ebenso wird die Personalführung angesprochen, wofür es im internationalen Berufsrecht bisher keine Verankerung gibt. Demnach wird eine Vorbildfunktion jeder Führungspersönlichkeit gefordert unter Hinweis auf das Stichwort „Tone from the Top“. Des Weiteren wird postuliert, dass internen Konflikten nachzugehen ist und Hinweisgeber zu schützen sind. (IDW 2023a, 3.4) Es wird verdeutlicht, dass ein Miteinander und Füreinander essenziell für die Besprechung von komplexen Arbeitssituationen, Werten und Verhaltensanforderungen ist.⁸⁴

2.3.2 Branchenspezifische Verhaltenskodizes der Unternehmensberatung

In der Beratungsbranche existieren keine vergleichbaren internationalen Verhaltenskodizes. Im Jahr 2017 wurde durch die International Organization for Standardization (ISO) die Norm ISO 20700 kodifiziert, welche erstmals grundsätzliche Richtlinien für eine effektive Erbringung von Beratungsleistungen festlegt. Lediglich im Anhang finden sich „[...] beispielhaft ethische Grundsätze mit informativem Charakter [...]“ (Bodenstein, R. (2022), S.135.).

Auf nationaler Ebene haben bspw. der Bundesverband Deutscher Unternehmensberater (BDU), wie auch der österreichische Fachverband für Unternehmensberatung, Buchhaltung und Informationstechnologie in den letzten Jahren Berufsgrundsätze und Standardregeln

⁸² Vgl. IDW (2023), S.2ff.

⁸³ Vgl. IDW (2023), S.2.

⁸⁴ Vgl. IDW (2023a).

veröffentlicht. Unternehmensberater haben die Möglichkeit, sich freiwillig zu den Grundsätzen und Regeln ihres Berufs zu bekennen.

Gemäß der Berufsgrundsätze des BDU haben Berater eigenverantwortlich und sorgfältig in ihrem Beruf zu handeln. Aufträge können nur akzeptiert werden, wenn die erforderliche Fachkompetenz und ausreichend Zeit zu Verfügung stehen. Rechtswidrige Aufträge oder Aufträge, welche unmoralische Handlungen erfordern, sind abzulehnen.⁸⁵ Der Berater soll seine Beratungstätigkeit unvoreingenommen und objektiv durchführen. In diesem Sinne dürfen keine finanziellen oder materiellen Zuwendungen von Dritten angenommen werden, welche die Unabhängigkeit gefährden könnten. Aufträge, die Beratungen zu einem Thema zum Gegenstand haben, welche im Konflikt mit den Interessen bereits bestehender Klientenaufträge stehen, sollen nicht angenommen werden.⁸⁶

Die österreichischen Berufsgrundsätze und Standesregeln greifen die Werte Fachliche Kompetenz und Sorgfalt, Eigenverantwortlichkeit, Seriosität, Verschwiegenheit und Pflicht zur Fortbildung ähnlich zu den deutschen Berufsgrundsätzen auf.⁸⁷ Im Gegensatz zu den deutschen Berufsgrundsätzen wurde die Verpflichtung zur Verantwortung gegenüber der Öffentlichkeit und dem Berufsstand in die österreichischen Richtlinien mit aufgenommen. Diese besagt, dass Unternehmensberater ihre Aufgaben so ausführen sollten, dass sie das Vertrauen der Öffentlichkeit in ihren Berufsstand stärken und fördern, da gute Unternehmensberatung nachweislich entscheidend für das Wohlergehen einer Volkswirtschaft ist.⁸⁸

Insoweit ähneln die Verhaltensanforderungen der Unternehmensberatung denjenigen der Wirtschaftsprüfungen, sind allerdings vergleichsweise unverbindlicher.

2.3.3 Codes of Conduct der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Hinsichtlich unternehmensinterner Verhaltensvorgaben für Mitarbeiter findet sich heutzutage kaum noch eine Firma in der Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsbranche, welche keinen eigenen Verhaltenskodex (auch als Code of Conduct oder Code of Ethics bekannt) für ihre Mitarbeiter entwickelt hat. Inhalt der Kodizes bilden Normen, welchen ethische Prinzipien zugrunde liegen. Es handelt sich somit um Vorschriften, welche dem Normadressaten ein bestimmtes Verhalten verbieten oder befehlen und so ein zulässiges Verhalten einschränken.⁸⁹ Obwohl die Überschreitung dieser Normen nicht zu juristischen Sanktionen führt, spricht *Lenz*

⁸⁵ Vgl. BDU (2021), §2.

⁸⁶ Vgl. BDU (2021), §4.

⁸⁷ Vgl. WKO (2019), S.4.

⁸⁸ Vgl. WKO (2019), S.5.

⁸⁹ Vgl. Lenz, H. (2008), S.319.

(2008) von einem Verpflichtungscharakter der moralischen Normen im Sinne eines „Handeln[s] aus Pflichtgefühl“.⁹⁰

Im Allgemeinen wird ein Code of Conduct von Organisationen als Leitfaden für das ethische Verhalten der Mitarbeiter innerhalb der Organisation verwendet.⁹¹ Im Idealfall wirken sich interne Verhaltenskodizes auf die Unternehmenskultur aus, indem sie das Handeln der Mitarbeiter durch die Förderung ethischer Geschäftspraktiken regulieren und so rechtliche Konsequenzen vermeiden. Darüber hinaus kann ein Verhaltenskodex als greifbares Bekenntnis zu sozialer Verantwortung sowie zu Reputationsvorteilen führen und das öffentliche Image des Unternehmens verbessern und legitimieren.⁹²

In der Literatur besteht Konsens darüber, dass der Verhaltenskodex eines Unternehmens die wichtigsten und relevantesten ethischen Standards enthalten sollte. Unternehmen richten verschiedene Kontrollmechanismen ein, um sicherzustellen, dass ihre Kodizes Normen enthalten, die die Erwartungshaltung ihrer jeweiligen Interessengruppen spiegeln.⁹³

Zahlreiche empirische Studien haben sich mit der Frage der Effektivität von Verhaltenskodizes bei der Förderung von organisatorischem Wandel beschäftigt und diese untersucht. Eine Analyse von *Kaptein und Schwartz* im Jahr 2008 hatte bspw. über vier Jahrzehnte empirischer Forschung zu diesem Thema untersucht und identifizierte 27 Studien, die eine signifikant positive Wirkung von Verhaltenskodizes aufzeigten. Es gab auch 13 Studien, die eine geringe Wirkung feststellten, 26 Studien, die keine signifikante Wirkung fanden, 11 Studien mit gemischten Ergebnissen und eine einzige Studie, die eine signifikant negative Beziehung zwischen Verhaltenskodizes und organisatorischem Wandel feststellte. Diese unterschiedlichen Ergebnisse können auf verschiedene Faktoren zurückzuführen sein, darunter methodische Unterschiede sowie branchen- oder länderspezifische Einflüsse.⁹⁴

Um dem ethischen Anspruch gerecht zu werden, haben auch WP-Gesellschaften in den letzten Jahren eigene Verhaltenskodizes erstellt, welche sich an den oben dargestellten Branchenstandards orientieren. An diese haben sich die angestellten Professionals aller Service Lines verpflichtend zu halten. Die konkreten Ausführungen der Codes of Conduct können variieren, weil jede Gesellschaft ihre eigene Identität mit der Schwerpunktsetzung von Werten

⁹⁰ Vgl. Lenz, H. (2008), S.319.

⁹¹ Vgl. Schwartz, M.S. (2002), S.28.

⁹² Vgl. Erwin, P.M. (2010), S.2.

⁹³ Vgl. Kaptein, M. (2008), S.924f.

⁹⁴ Vgl. Kaptein, M./ Schwartz, M.S. (2008), S.111.

zum Ausdruck bringen möchte.⁹⁵ In Tabelle 3 werden die Werte, welche in den Verhaltenskodizes der Big Four als wesentlich genannt werden, herangezogen, um zu veranschaulichen, welche ethischen Standards konkret proklamiert werden.

KPMG	EY	PwC	Deloitte
Integrity - We do what is right.	Integrity	Act with integrity	Integrity
Excellence - We never stop learning and improving	Building realtionships based on doing the right thing	Care	Quality, Professional Behaviour
Courage - We think and act boldly	Courage to lead, Energy, Enthusiasm	Reimagine the possible	Objectivity
Together - We respect each other and draw strength form our difference	Respect, Teaming, Inclusivness	Work together	Competence, Fair Business Practice
For Better - We do what matters		Make a difference	Confidentiality, privacy and data protection

Tabelle 1: Codes of Conduct der Big Four. (eigene Darstellung).

Tabelle 1 zeigt, dass der Wert Integrität bei allein vier Gesellschaften an erster Stelle steht. Zudem werden Teamarbeit, Mut und Qualität der Arbeit hervorgehoben.⁹⁶

2.4 Forschungsinteresse in Bezug auf ethische Konflikte in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Kaptein (1999) untersuchte in seiner Studie zum Thema Integritätsmanagement mögliche ethische Dilemmata in Unternehmen, deren Ursprung in den Beziehungen zwischen Mitarbeitern, dem Unternehmen und den Stakeholdern liegt. Wenn diese Beziehungen widersprüchliche Interessen und Erwartungen beinhalten, spricht er von Dilemmata. *Kaptein (1999)* argumentiert, dass ethische Konflikte vermieden oder gelöst werden sollten, um negative Auswirkungen auf die Organisation zu vermeiden und schlägt vor, dass Organisationen klare ethische Richtlinien und Entscheidungsprozesse etablieren sollten, um ethische Konflikte zu erkennen und angemessen darauf zu reagieren. Er betont, dass die effektive Bewältigung ethischer Konflikte nicht nur die Reputation der Organisation stärkt, sondern auch das Vertrauen der Stakeholder erhöht und langfristig zu nachhaltigem Erfolg führt.⁹⁷

⁹⁵ Vgl. Rottluff, J. (2018), S.186.

⁹⁶ Vgl. KPMG (2020); EY (2022); PwC (2023), Deloitte (2022).

⁹⁷ Vgl. Kaptein, M. (1999), S.627f.

In *Tiemanns (1999)* Buch zum Thema „Ethische Branchenstandards – Ein Lösungsweg für Unternehmen aus moralischen Dilemmata“ werden ethische Konflikte als Situationen am Arbeitsplatz bezeichnet, bei denen eine Person oder Gruppe vor der Entscheidung zwischen zwei Handlungsalternativen steht, wobei keine der beiden Optionen eindeutig als richtig oder falsch betrachtet wird.⁹⁸ Die Untersuchung von *Tiemann (1999)* versucht Lösungsansätze für moralische Dilemmata zu erforschen, die mithilfe betriebswirtschaftlicher Mittel eine Reduzierung ethischer Konflikte ermöglichen. Im Einklang mit *Kaptein (1999)* werden als Lösungsansatz vor allem ethische Branchenvereinbarungen und -standards gesehen.⁹⁹

Als eine der wenigen Studien untersuchen *Scherer und Alt (2002)* in Anlehnung an *Wieland (1998)* ethische Konfliktbereiche für Professional Service Firms und erläutern hierbei, dass deren Ursprung im Spannungsverhältnis zwischen kurzfristiger Gewinnmaximierung und langfristiger gesellschaftlicher Verantwortung bestehen könnte. Trotz bekannter Skandale und internem Fehlverhalten scheinen diese Unternehmen unzureichend darauf bedacht zu sein, ethische Grundsätze fest in ihrer Organisationskultur zu verankern. *Scherer und Alt (2002)* betonen, dass dies jedoch von großer Bedeutung sei.¹⁰⁰ Denn ethische Konflikte betreffen nicht nur die internen Abläufe, sondern auch die Beziehungen zu Kunden und Geschäftspartnern, was potenziell zu Verlusten im Bereich des sozialen Wohlbefindens führen kann. Angesichts ihrer Dienstleistungsorientierung tragen PSFs eine besondere Verantwortung für ihren Ruf, der maßgeblich für die Kundenakquise und die Bindung von Mitarbeitern sei.¹⁰¹ Im Rahmen einer Kurzumfrage von 32 Mitarbeitern verschiedener PSFs zeigten die Ergebnisse, dass Ethikinstrumente zum Zeitpunkt der Studie in PSFs weitgehend unbekannt waren, mit Ausnahmen wie dem Ethik-Kodex und Schulungen. Obwohl viele Mitarbeiter persönlich die Bedeutung von Ethikmaßnahmen anerkannten, wurde die Einstellung des Unternehmens dazu skeptisch betrachtet, insbesondere auf Associate- bzw. Berater-Level. In Bezug auf ethische Konflikte in den Unternehmen, in der Branche und der Wirtschaft im Allgemeinen wurden in der Umfrage verschiedene Bereiche identifiziert. Dazu gehörten verantwortungsvolles Handeln gegenüber Mitarbeitern und Mandanten, der Ausgleich von kurzfristigem und langfristigem Gewinnstreben, sowie Teamkonflikte. Auf Branchenebene der Wirtschaftsprüfung wurden

⁹⁸ Vgl. Tiemann, R. (1999), S.5.

⁹⁹ Vgl. Tiemann, R. (1999), S.253.

¹⁰⁰ Vgl. Scherer, A.G./ Alt, J.M. (2002), S.311f.

¹⁰¹ Vgl. Scherer, A.G./ Alt, J.M. (2002), S.316.

insbesondere Themen wie Unabhängigkeit gegenüber dem Kunden und Vertraulichkeit als Werte genannt, welche in Konflikt mit wirtschaftlichen Zielen geraten können.¹⁰²

Eine spanische Studie von *Espimosa-Pike und Barrainkua (2016)* untersuchte, welchem Druck Prüfer bei der Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit in Spanien ausgesetzt sind. Ferner wurde analysiert, inwieweit fragwürdige Praktiken ethisch vertretbar sind und wie die Prüfer den Interessenkonflikt, mit dem sie konfrontiert sind, lösen. Darüber hinaus wird untersucht, welchen Einfluss die Größe der Prüfungsgesellschaft und die Erfahrung der Prüfer auf die untersuchten Themen haben. Die Ergebnisse dieser explorativen Studie zeigen, dass die Prüfer bei der Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit tatsächlich Druck wahrnehmen. Obwohl der Druck, der vom Prüfungsmandanten ausgeht, am häufigsten wahrgenommen wird, zeigen die Ergebnisse auch die Existenz anderer Belastungen wie den Druck, der von der Prüfungsgesellschaft ausgeht und sich aus dem Konflikt zwischen Kosten und Qualität ergibt.¹⁰³

Hesseler (2011) beschreibt in seinem Buch „Unternehmensethik und Consulting“, dass ethische Konflikte speziell im Beratungsgeschäft insbesondere bei der Auftragsannahme auftreten können, wenn soziale Verantwortung gegenüber bestimmten Interessengruppen, wie ihren Kunden und der Gesellschaft, steht und nicht in Einklang zu bringen sind.¹⁰⁴

Bei Betrachtung der PSFs können ethische Konflikte in den Bereichen Mandantenverhältnis, Beziehung zwischen Mitarbeiterinteressen, Unternehmensinteressen sowie gesellschaftlichen Erwartungen auftreten. In der Literatur besteht Einigkeit darüber, dass ethische Richtlinien, festgehalten in Verhaltenskodizes, zur Lösung und zur Bewältigung von ethischen Konflikten in Unternehmen beitragen und essentiell sind. Es gibt nur wenige Studien, die sich mit der Analyse ethischer Konflikte im Bereich WP-Gesellschaften befassen. In Anlehnung an *Scherer und Alt (2002)* soll die vorliegende Arbeit unter Berücksichtigung der seit dem Jahr 2002 erneuerten ethischen Vorgaben für WP-Gesellschaften in Deutschland und Österreich, einen Beitrag zur aktuellen ethischen Praxis, insbesondere den auftretenden ethischen Konflikte leisten.

¹⁰² Vgl. Scherer, A.G./ Alt, J.M. (2002), S.314.

¹⁰³ Vgl. Espimosa-Pike, M./ Barrainkua, I. (2016), S.11.

¹⁰⁴ Vgl. Hesseler, M. (2011), S.78f.

3. Mixed-Methods zur Erfassung ethischer Grundsätze und Konflikte

Ausgangspunkt für die empirische Analyse bildet der Ansatz der deskriptiven Unternehmensethik nach Küpper (2011). Zur Erhebung empirischer Daten in diesem Kontext werden typischerweise Befragungen eingesetzt.¹⁰⁵ Daher wurde auch in dieser Untersuchung die Umfrage als empirische Datenerhebungsmethode gewählt. Aufgrund der begrenzten Verfügbarkeit praxisnaher Erfahrungsberichte in der Literatur über WP-Gesellschaften wurden vorrausgehend drei Experteninterviews durchgeführt, um praktische Einblicke zu erhalten, die für die Gestaltung einer darauffolgenden Umfrage essentiell sind. Auf diese Weise erfolgt die Sammlung und Analyse der empirischen Daten in dieser Arbeit sowohl qualitativ durch die Experteninterviews als auch quantitativ durch eine Umfrage.

Diese Art der Vorgehensweise wird in der Literatur als Mixed-Methods bezeichnet, welche die Verbindung und Zusammenfassung von qualitativen und quantitativen Daten innerhalb eines Forschungsprojekts darstellt.¹⁰⁶ Werden zunächst qualitative Daten erhoben, die als Grundlage für die Ausgestaltung einer quantitativen Datenerhebung dienen, spricht man in der Mixed-Methods Literatur von einem *sequenziellen Qual-Quan-Design*.¹⁰⁷

Im folgenden Kapitel werden das sequenzielle Qual-Quan-Design als Erhebungsmethode, die Vorgehensweise der jeweiligen Datenerhebung und die entsprechenden Auswertungsmethoden der vorliegenden Arbeit vorgestellt.

3.1 Erhebungsmethoden im Rahmen des Mixed-Methods Ansatzes

Grundsätzlich besteht innerhalb der Mixed-Methods Literatur eine Vielzahl verschiedener Vorgehensdesigns.¹⁰⁸ Kuckartz (2014) unterscheidet in seinem Buch zum Mixed-Methods Ansatz in der Literatur am häufigsten verwendete Basis-Designs: das parallele Design, das sequenzielle Design, das Vertiefungsmodell und das Verallgemeinerungsmodell.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Vgl. Eisenführ, E./ Weber, M. (2003), S.357ff.

¹⁰⁶ Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.33.

¹⁰⁷ Vgl. Kuckartz, U. (2017), S.168. Dabei steht *Qual* für qualitativ und *Quan* für quantitativ.

¹⁰⁸ Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.72.

¹⁰⁹ Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.73.

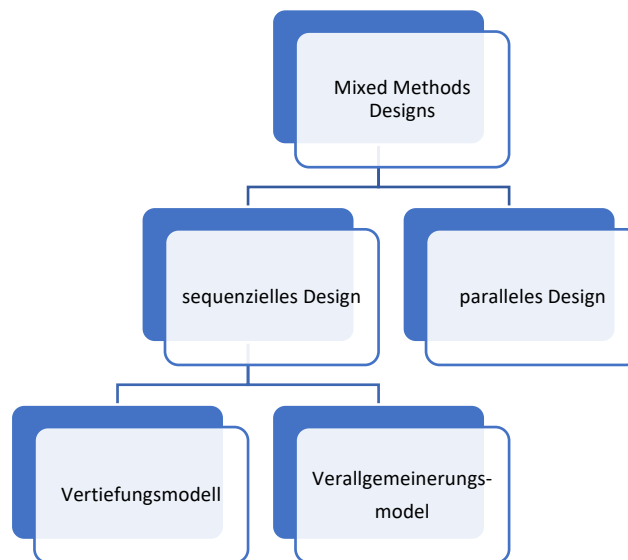


Abbildung 4: Mixed-Methods Designs nach Kuckartz (2014). (eigene Darstellung).

Bei einem Paralleldesign werden die qualitative und quantitative Studie gleichzeitig durchgeführt und zunächst separate Forschungsberichte für den qualitativen und den quantitativen Teil erstellt.¹¹⁰ Im Rahmen des sequenziellen Designs werden die Studien nacheinander durchgeführt, wobei die Ergebnisse der ersten Studie die Durchführung der folgenden Studie beeinflussen. Die Reihenfolge des quantitativen und qualitativen Teils ist nach dem Forschungszweck auszurichten und kann variieren. Dabei kann weiter in ein qualitativ-vertiefendes Design (Vertiefungsmodell), welches sich auf die eingehende Analyse konzentriert, und ein quantitativ-verallgemeinerndes Design (Verallgemeinerungsmodell) unterschieden werden.¹¹¹

Das Verallgemeinerungsmodell, welches einen explorativen Charakter hat, ist ein Zwei-Phasen-Design, bei welchem die qualitative Studie zuerst stattfindet, gefolgt von der quantitativen Studie.¹¹² Im ersten Schritt des qualitativen Ansatzes ist das Design darauf ausgerichtet, eine bisher weitgehend unbekannte Begebenheit mittels qualitativer Methoden zu erforschen. Der qualitativen Studie folgt die quantitative Studie mit dem Ziel, Ergebnisse der qualitativen Untersuchung zu verallgemeinern.¹¹³ In Kapitel 2.4 wurde dargestellt, dass der Großteil der vorliegenden Forschung bereits mehr als 10 Jahre zurückliegt und damit vor dem Hintergrund eines anderen rechtlichen Rahmens durchgeführt wurde. Die qualitative Studie erfüllt somit das Ziel einer Aktualisierung der zu untersuchenden Themen, der Aufnahme aktuell laufender regulatorischer Initiativen sowie des Umsetzungsstandes in den

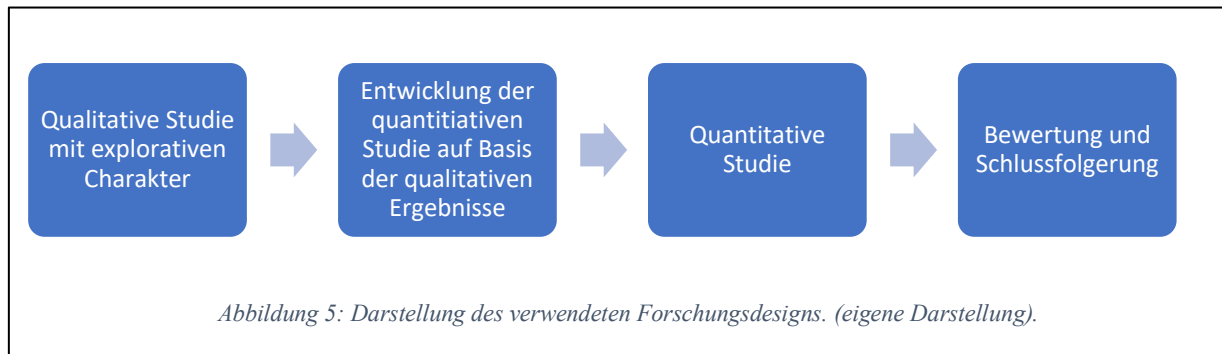
¹¹⁰ Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.73.

¹¹¹ Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.77.

¹¹² Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.80.

¹¹³ Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.80.

Unternehmen und der Identifizierung von Konfliktschwerpunkten aus der Sicht von Experten. Die quantitative Studie soll im Sinne der Fragestellung dieser Arbeit aufzeigen, wie die neuen gesetzlichen und berufsständischen Regeln von den Befragten beurteilt werden, ob die identifizierten Konfliktfelder ergänzt oder geändert werden müssen und inwieweit ethischen Konflikten mit Maßnahmen begegnet wird. Abbildung 3 zeigt das in dieser Arbeit verwendete Design.



3.2 Qualitative Studie mittels Experteninterviews

Der explorative qualitative Untersuchungsteil wird anhand von drei leitfadengestützten Experteninterviews durchgeführt. Experteninterviews ermöglichen es, dank des spezifischen Fachwissens der Befragten sachdienliche Informationen zu der Forschungsfrage zu sammeln. Leitfadengestützte Experteninterviews haben den Vorteil, dass sie flexibel gestaltet werden können, da kein fester Ablauf vorgegeben ist. Dadurch können Interviewer auf Expertenantworten reagieren und das Gespräch mit weiterführenden Fragen lenken.¹¹⁴ Für diese Arbeit können die Experten eine Einschätzung über die Anwendung bestehender Ethikkodizes (bspw. IDW Kodex) in der Praxis und der Wirksamkeit geben, ebenso wie zum Vorhandensein ethischer Konflikte.

3.2.1 Entwicklung des Interviewleitfadens

Schwerpunkt der Interviews ist die Ermittlung verschiedener Aspekte, welche die ethische Praxis beeinflussen, um ein Gesamtbild der Bedeutung und Herausforderung der Ethik in der Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsbranche zu erlangen. Bei der Erstellung des Interviewleitfadens wird zur Orientierung auf die Untersuchung von *Wieland und Grüninger*

¹¹⁴ Vgl. Gläser, J./ Laudel, G. (2010), S.41f.

(2000) zurückgegriffen.¹¹⁵ In seiner Studie zu *EthikManagmentSystemen* und ihrer Auditierung entwickelte er einen Fragebogen, der dazu dient, die Ethikkultur und die Wirksamkeit von ethischen Maßnahmen in Unternehmen zu untersuchen.¹¹⁶ Die Fragen aus *Wielands und Grüningers (2000)* Untersuchung wurden mit den Forschungsfragen dieser Arbeit zu vier Leitfragen in Einklang gebracht.

Insoweit wird zunächst die Frage formuliert, welche ethischen Grundsätze und welcher Werterahmen die Praxis am stärksten prägen. Dies dient dazu, die grundlegenden ethischen Prinzipien zu identifizieren, die in diesem Bereich die Praxis dominieren. Eine weitere Frage betrifft die verschiedenen Maßnahmen zur Sicherstellung moralischen Verhaltens und wie diese tatsächlich in der Praxis umgesetzt werden. Hier geht es darum, zu verstehen, ob es eine Diskrepanz zwischen konzeptionellen Ansätzen und der tatsächlichen Umsetzung gibt. Die dritte Frage bezieht sich auf ethische Konflikte und welche konkret von den Experten wahrgenommen oder erlebt wurden. Zuletzt wird die Frage in Bezug auf Sanktionen bei Verstößen gegen den Werterahmen gestellt.

Der Interviewleitfaden beinhaltet damit folgende Fragen:

1. Welche ethischen Grundsätze und Werterahmen prägen die Praxis am stärksten?
2. Welche Ethikmaßnahmen existieren und wie werden diese tatsächlich gelebt?
3. Welche ethischen Konfliktfelder sehen Sie primär?
4. Welche Sanktionsmechanismen sehen Sie in der Praxis bei Verstößen gegen den Werterahmen?

3.2.2 Auswahl der Experten

Bei der Auswahl der Experten liegt der Fokus nicht auf den Personen selbst, sondern auf ihrer Zugehörigkeit zum Untersuchungsrahmen.¹¹⁷ Die Experten für das Thema wurden aufgrund ihrer bedeutenden beruflichen Erfahrungen und ihres langjährigen Einblicks in die relevanten Branchen und Praktiken ausgewählt. Dabei wurden die Faktoren „Position“ und „Berufserfahrung“ in Jahren betrachtet. Es wurden fünf Personen per Email kontaktiert, davon haben drei Personen einem Interview zugestimmt.

¹¹⁵ Vgl. In Kapitel 2.2.1 wurde Wielands *gouvernanceethischer* Ansatz bereits vorgestellt, dessen Studien vor allem einen Fokus auf die praktische Anwendbarkeit der Unternehmensethik legen.

¹¹⁶ Vgl. Wieland, J./ Grüninger, S. (2000), S.155.

¹¹⁷ Vgl. Bogner et al. (2014), S.11.

Tabelle 2 zeigt die Eckdaten der drei finalen Experten und listet ihre Position und Berufserfahrung in PSF in Jahren auf.

Expertenauswahl	Position	Berufserfahrung	Datum	Dauer
<i>Experte 1: Vertreter des Berufsstandes Wirtschaftsprüfung</i>	Wirtschaftsprüfer, Partner, KPMG München	32 Jahre in der Wirtschaftsprüfung	18.06.23	41:38 min
<i>Experte 2: Vertreter des Berufsstandes Wirtschaftsprüfung und Mitglied in Aufsichtsgremien in Unternehmen</i>	Professor, ehem. Sprecher des Vorstands KPMG München, Aufsichtsratsmitglied	33 Jahre in der Wirtschaftsprüfung	23.06.23	43:23 min
<i>Experte 3: Vertreterin des Beratungsgeschäfts</i>	Managing Director, Senior Partner, General Counsel, BCG London	30 Jahre in der Rechtsberatung, 7 Jahre in der Unternehmensberatung	06.07.23	29:14 min

Tabelle 2: Auswahl der Interviewpartner. (eigene Darstellung).

Der erste Experte verfügt über 32 Jahre Erfahrung in der Wirtschaftsprüfung und ist Partner bei der KPMG. Der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liegt in der Prüfung großer kapitalmarktorientierter Unternehmen. Als Global Lead Partner für international tätige Mandate nimmt er an strategischen Entscheidungsprozessen teil und kann wertvolle Einblicke in die internen Abläufe und Herausforderungen der Branche bieten.

Der zweite Experte bringt eine umfassende Erfahrung von 33 Jahren als Wirtschaftsprüfer und ehem. Sprecher des Vorstandes bei der KPMG mit. Er ist Mitglied in mehreren Aufsichtsräten und fungiert dort als Prüfungsausschussvorsitzender. Zudem ist er Vorsitzender der Regierungskommission des Deutschen Corporate Governance Kodex. Seine Erfahrung in der Unternehmenspraxis und seine Aufsichtsrats Tätigkeit qualifizieren ihn zu einer sehr wertvollen Quelle für Verständnis von Governance und Ethik.

Die dritte Expertin als Vertreterin der Branche Unternehmensberatung ist General Counsel einer der weltweit größten Unternehmensberatungen, der Boston Consulting Group (BCG), und Mitglied des Vorstands. Sie leitet die Rechtsabteilung und ist verantwortlich für alle Governance-, Rechts- und damit verbundenen Risiko- und Reputationsfragen. Ihre

Schlüsselrolle in einem globalen Beratungsunternehmen gibt ihr tiefe Einblicke in die Entwicklung und Implementierung ethischer Richtlinien und Praktiken in der Unternehmensberatungsbranche. Sie ist an den strategischen Geschäftsprioritäten des Unternehmens beteiligt. Somit zeichnet diese Experten ihre langjährige Erfahrung und die praktische Auseinandersetzung mit der Bedeutsamkeit von Ethik in PSFs aus.

3.2.3 Auswertung der Experteninterviews gemäß Inhaltsanalyse nach Mayring

Die Interviews wurden telefonisch und per Videokonferenz durchgeführt, dabei über das iOS Programm „Sprachmemos“ aufgezeichnet und im Anschluss unter Einhaltung der Transkriptionsregeln nach *Kuckartz (2010)* transkribiert.¹¹⁸

Zur Auswertung der Experteninterviews wurde die qualitative und zusammenfassende Inhaltsanalyse nach *Mayring* verwendet. Demnach werden aus dem Interviewmaterial induktive Kategorien gebildet, um den transkribierten Text auf seine wesentlichen Inhalte zu reduzieren.¹¹⁹ Kategorien sind die Analysefaktoren, nach denen das Material gezielt ausgewertet wird.¹²⁰ Die induktive Kategorienbildung nach *Mayring* ermöglicht eine selektive Analyse, bei der nur das Material zur Untersuchung herangezogen wird, das für eine spezifische Forschungsfrage von Bedeutung ist. Dies trägt zur Effizienz des Analyseprozesses bei, da irrelevante Informationen ausgefiltert werden. Darüber hinaus wird die Reduktionsebene im Voraus definiert, was bedeutet, dass die Kategorienbildung direkt auf dieser Ebene beginnen kann. Die Kategorien entstehen demnach nicht vorab aus konzeptionellen Überlegungen, sondern basieren auf den tatsächlichen Daten.¹²¹ Tabelle 3 veranschaulicht die Schritte der Auswertung, insbesondere inwieweit das ursprüngliche Interviewmaterial auf das Wesentliche reduziert und Kategorien gebildet werden.

¹¹⁸ Vgl. Kuckartz, U. (2010), S.44.

¹¹⁹ Vgl. Mayring, P. (1997), S.58.

¹²⁰ Vgl. Mayring, P. (2012), S.29.

¹²¹ Vgl. Mayring, P. (2014), S.79.

Interviewpartner / Zeile	Paraphrasieren	Generalisieren	K	Reduktion
Experte 1 / Z.12-18.	Integrität ist die Basis für alles, was wir tun. Der Gesetzgeber hat uns den Auftrag erteilt, ein öffentliches Urteil zu Finanzinformationen und auch nicht finanziellen Informationen abzugeben, die Unternehmen gemäß ihrer gesetzlichen Verpflichtung veröffentlichen wollen, ... auf deren Basis dann wiederum Kapitalmarktteilnehmer Entscheidungen treffen. Damit unsere Urteile über diese Finanzinformationen in der Öffentlichkeit glaubwürdig sind, steht die Integrität derer, die das Urteil fällen, an allererster Stelle für uns	Integrität ist die Basis des Prüfungsgeschäfts und entscheidend für die Glaubwürdigkeit in der Öffentlichkeit	K1	Ethische Grundsätze in der Praxis

Tabelle 3: Auswertung der Experteninterviews gemäß Mayring. (eigene Darstellung).

3.3 Quantitative Studie mittels Online-Umfrage in WP-Gesellschaften

Im Zentrum des angewandten sequenziellen Designs steht die Frage nach dem Integrationspunkt der qualitativen Daten, also wie die Ergebnisse der vorausgehenden qualitativen Studie auf die darauffolgende quantitative Studie übertragen werden können. Bei der Planung der quantitativen Studie schlägt Kuckartz (2014) vor, die Ergebnisse der qualitativen Studie in Form von Kategorien mit den Elementen und Skalen des entwickelten Fragebogeninstruments zu verknüpfen. Diese Verknüpfung kann in Form einer Tabelle organisiert werden. Sie zeige dann deutlich, wie die verschiedenen Fragen und Antworten in den quantitativen Daten begründet sind.¹²² Dieser Schritt wird in Kapitel 4 genauer veranschaulicht.

Für die Formulierung der Fragen wurde neben den maßgeblichen Ergebnissen der Experteninterviews die Studie von Kaptein (2008) herangezogen, welche einen Fragebogen für die Untersuchung sowie Messung von Ethikkultur und Wirksamkeit von Ethikmaßnahmen in Unternehmen entwickelten.¹²³ Der Fragebogen dieser Studie besteht aus nominal- und ordinalskalierten Antwortmöglichkeiten, die darauf abzielen, ethische Grundsätze, Konflikte, Maßnahmen und Sanktionen in WP-Gesellschaften zu erfassen. Auf die Entwicklung des Fragebogens wird in Abschnitt 4.2 eingegangen, nachdem die Interviewergebnisse dargestellt wurden. Der Online-Fragebogen wurde über die Web-Applikation „SoSci Survey“ erstellt und ein Pretest der Umfrage zur Minimierung sprachlicher und technischer Schwierigkeiten durchgeführt. In diesem Abschnitt werden zunächst der Pretest und die Verteilung der Befragten vorgestellt. Darauf wird Auswertungsmethode der quantitativen Studie vorgestellt, welche sich auf eine deskriptive Auswertung stützt.

¹²² Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.116.

¹²³ Vgl. Kaptein (2008), S.931ff.

3.3.1 Erläuterung zum Pretest

Am Pretest beteiligten sich drei Personen, welche unabhängig voneinander die Online-Umfrage beantworteten. Im Rahmen des Pretests konnten die Teilnehmer ihre Anmerkungen zu Fragen in vorgegebenen Notizfeldern notieren und somit Rückmeldung bzgl. der Klarheit, des Zeitaufwands und der Struktur des Fragebogens geben. Es zeigte sich, dass die durchschnittliche Dauer der Umfrage 13 Minuten betrug. Nach Einarbeitung der Anmerkungen aus dem Pretest besteht der Fragebogen aus 24 Fragen zu den Themenbereichen ethische Grundsätze, ethische Konflikte und Umgang mit ethischen Konflikten. Fünf Fragen wurden zur Erfassung der demographischen Daten der Teilnehmer gestellt. Jede Frage musste beantwortet werden, um zum nächsten Teil des Fragebogens zu gelangen.

3.3.2 Darstellung der Stichprobe

Zielgruppe der Untersuchung sind Mitarbeiter der Big Four Gesellschaften in Deutschland und Österreich. Die Teilnehmer an der Umfrage wurden über LinkedIn kontaktiert. Zusätzlich wurde die Online-Umfrage über persönliche Kontakte an Mitarbeiter verteilt, welche bei den Big Four in Deutschland und Österreich tätig sind. Die Antworten der Teilnehmer wurden anonym abgegeben, um sicherzustellen, dass die Teilnehmer ehrlich und unbeeinflusst den Fragebogen ausfüllen. Der Fragebogen wurde am 13. November 2023 online gestellt und war bis zum 14. Januar 2024 zu beantworten. Innerhalb dieser zwei Monate beteiligten sich 63 Personen an der Umfrage. Es wurden jedoch fünf Teilnehmer, die die Umfrage in weniger als 6 Minuten bearbeiteten, von der Analyse ausgeschlossen. Hier wurde vermutet, dass diese Befragten den Fragebogen nicht gründlich gelesen und eher willkürlich die Fragen beantworteten. Somit umfasste die finale Stichprobengröße $n=58$ Teilnehmer.

Geschlecht		Position	
Männlich	64%	Associate/ Consultant	52%
Weiblich	34%	Senior Associate/ Consultant	22%
Alter in Jahren		Manager	16%
		Senior Manager/ Director	3%
		Partner	3%
		Senior Partner	3%
20-25	38%	Berufserfahrung in Jahren	
26-30	31%		
31-35	17%		
36-40	5%		
41-50	5%		
51-60	3%		
Branche		0-2	52%
		3-6	26%
		7-14	14%
		15-30	5%
		31 und mehr	3%
Wirtschaftsprüfung	57%		
Beratung	43%		

Abbildung 6: Zusammensetzung der Teilnehmer. (eigene Darstellung).

Die 58 Teilnehmer an der Umfrage teilten sich in 34% weibliche Teilnehmerinnen und 64% männliche Teilnehmer auf, wie aus Abb. 6 zu entnehmen ist. Die Altersverteilung der Teilnehmer zeigt, dass 69% im Alter von 20 bis 30 Jahren waren, 21% im Alter von 31 bis 40 Jahren, 5% im Alter von 41 bis 50 Jahren und 3% im Alter von 51 bis 60 Jahren waren. Die Verteilung der Teilnehmer nach ihren jeweiligen Positionen wird in Abbildung 3 veranschaulicht und zeigt eine ähnliche Verteilung zu der typischen Leverage-Struktur in Professional Service Firms, welche in Abschnitt 2.1 vorgestellt wurde. Dies deutet darauf hin, dass die Stichprobenstruktur repräsentativ für die typische Organisationsstruktur in WP-Gesellschaften ist.

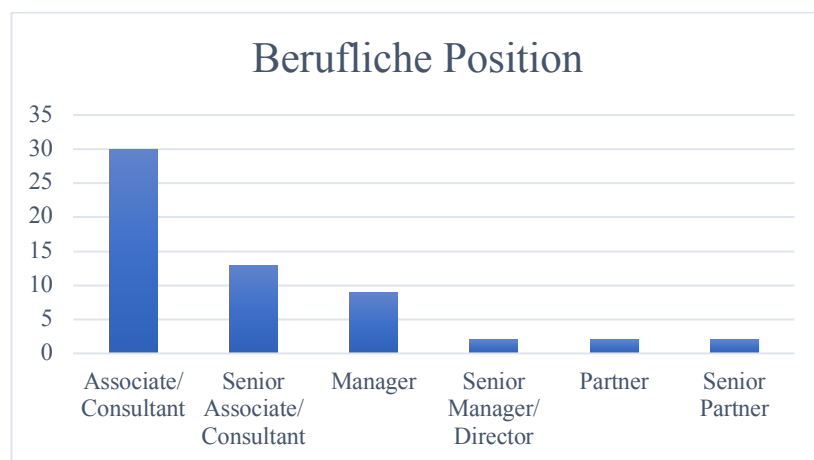


Abbildung 7: Berufliche Position der Teilnehmer. (eigene Darstellung).

Insgesamt haben 58 Teilnehmer den Fragebogen beantwortet, wobei 57% von ihnen in der Wirtschaftsprüfung und 43% der Unternehmensberatung zuzuordnen sind. Angesichts der unterschiedlichen ethischen Ansprüche und Verankerung berufsethischer Verhaltensrichtlinien in diesen beiden Branchen wird die Auswertung der Umfrageergebnisse für beide Gruppen zudem separat betrachtet. Diese differenzierte Analyse ermöglicht es, Einsichten in die Wahrnehmung und die Herausforderungen im Umgang mit ethischen Fragen im jeweiligen beruflichen Kontext zu gewinnen und die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche zu berücksichtigen.

3.3.3 Auswertungsmethode der Online-Umfrage

Der Datensatz wurde nach dem Befragungszeitraum im Excel-Format aus dem Erhebungsprogramm SoSci Survey heruntergeladen sowie in Excel und dem Statistikprogramm STATA ausgewertet. Die quantitative Analyse dieser Arbeit konzentriert sich im ersten Teil der Auswertung auf eine deskriptive Statistik.¹²⁴ Die Items des Fragebogens werden zum einen mittels einer 5-stufigen Likert-Skala gemessen (1=stimme überhaupt nicht zu bis 5=stimme vollkommen zu) und sind ordinal skaliert. Für die Likert-skalierten Antworten werden sowohl die Mediane als auch ihre prozentuale Verteilung in Bezug auf die Antwortmöglichkeiten 1 bis 5 berechnet. Durch die Verwendung der Likert-Skala können die Tendenzen der Antwortverteilung genauer dargestellt werden. Der Median pro Item gibt an, welche Antwort die Hälfte oder mehr der Befragten ausgewählt hat.¹²⁵ Die Antworten nominal skalierten Items betreffen insbesondere ethische Konflikte in der Praxis. Für diese werden die Antworten mittels Häufigkeitsverteilung dargestellt.

Wie in Abbildung 5 zu sehen ist, wurden die Teilnehmer des Fragebogens nach ihrer Zugehörigkeit zur Branche Wirtschaftsprüfung oder Unternehmensberatung befragt. Da die Branchenunterschiede auch berücksichtigt werden, soll zudem festgestellt werden, ob es signifikante Unterschiede zwischen den beiden Gruppen Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung gibt. Um dies zu überprüfen, wird der Mann-Whitney-U-Test angewendet, welcher die Tendenzen zweier unabhängiger Gruppen überprüft. Dieser Test wird dann verwendet, wenn der t-Test für zwei unabhängige Stichproben nicht geeignet ist, weil die Anforderungen für den t-Test nicht erfüllt sind (z. B. $n < 30$ und keine Normalverteilung in der Population).¹²⁶ Aufgrund der kleinen Stichproben je Gruppe ist dies der Fall. Da die

¹²⁴ Vgl. Kuckartz, U. (2014), S.107.

¹²⁵ Vgl. Cleff, T. (2019), S.181.

¹²⁶ Vgl. Cleff, T. (2019), S.181.

Befragten sich entweder der Wirtschaftsprüfung oder der Unternehmensberatung zuordnen, gibt es keine Überschneidungen innerhalb der Gruppen, weshalb die Voraussetzung der Unabhängigkeit für den Mann-Whitney-U-Test erfüllt ist. Die zweite Voraussetzung des Test ist, dass die Items ordinalskaliert sind, was hier durch die verwendete Likert Skala ebenso erfüllt ist. Der Test eignet sich insbesondere dann, wenn die Daten nicht normalverteilt sind, was bei der Datenauswertung festgestellt wurde. Der Mann-Whitney-U-Test wurde im Statistikprogramm STATA durchgeführt. Die Nullhypothese des Tests, welche geprüft wird lautet: *Ho: Es gibt keine signifikanten Unterschiede in den Gruppen*. Ist der berechnete p-Wert unter einem Signifikanzniveau von 0.05, kann die Nullhypothese verworfen werden.¹²⁷ Der Test wurde für jede ordinalskalierte Frage durchgeführt. Die Ergebnisse werden in Abschnitt 4.3.3 widerspiegelt. Bei den nominalskalierten Fragen wurden mittels Diagramme Unterschiede der Antworttendenzen veranschaulicht.

4. Analyse und Darstellung der qualitativen und quantitativen Ergebnisse

Die Auswertung des Interviewmaterials gemäß der Inhaltsanalyse nach *Mayring* ergab fünf Kategorien (K1-5). Zu jeder Kategorie werden folgend die maßgeblichen Ergebnisse der Kategorie mit der Anzahl ihrer Nennung durch die drei Experten aufgezeigt.

Ethische Grundsätze und Werte in der Praxis

Unter den verschiedenen Werten, die in der Praxis eine wichtige Rolle spielen, steht für alle drei Experten die Integrität an erster Stelle. Gemäß Experte 1 bildet die Integrität das Fundament des gesamten Prüfungsgeschäfts.¹²⁸ Sie sei unerlässlich, um das Vertrauen der Kunden und der breiten Öffentlichkeit zu gewinnen und zu erhalten. Dabei betonen Experte 1 und 3, dass die Integrität von jedem einzelnen Mitarbeiter und Team verfolgt werden müsse.¹²⁹ Experte 2 nennt das Beispiel Arthur Anderson und auch die Sanktionen im Fall Wirecard, um zu zeigen, dass nicht integrires Verhalten eines Teams über die Existenz der ganzen Firma bestimmen könne.¹³⁰ Neben der Integrität werden von Experte 1 und 3 die Beachtung der individuellen Werte der Mitarbeiter genannt.¹³¹ Für die Wirtschaftsprüfung im

¹²⁷ Vgl. Cleff, T. (2019), S.181f.

¹²⁸ Anhang A, Z.12-18.

¹²⁹ Anhang A, Z.19-20; Anhang B, Z.325-333; Anhang C, Z.68-71.

¹³⁰ Anhang B, Z.331-336.

¹³¹ Anhang A, Z. 12; Anhang C, Z.174-177.

Besonderen beziehen sich Experte 1 und 2 auf die im IDW genannten Werte, wie die Kommunikation von Fehlern.¹³²

K1	Ethische Grundsätze und Werte in der Praxis	Nennung
	Integrität	3
	Beachtung der individuellen Werte der Mitarbeiter	2
	Werte des IDW Kodex	2

Tabelle 4: Kategorie 1- Ethische Grundsätze und Werte in der Praxis. (eigene Darstellung).

Bedeutung der internen Verhaltenskodizes

Die drei Interviewpartner sind der Meinung, dass ein interner Verhaltenskodex in Form eines Code of Conduct eine entscheidende Rolle in der Unternehmenskultur spielt. Experte 1 führt aus, dass sich der Code of Conduct mittlerweile dergestalt etabliert habe, dass dadurch ethisches Bewusstsein in der gesamten Organisation geschaffen und nicht nur formell abgebildet wird. Der Code of Conduct stelle sicher, dass ethische Grundsätze in allen Aspekten der Geschäftstätigkeit berücksichtigt werden und auch entsprechend an die Öffentlichkeit somit kommuniziert werden.¹³³

„Eine Firma die ihre Werte und ethisches Verhalten nach außen nicht wirklich sichtbar macht und nach außen nicht wirklich umsetzt und lebt, wird im Bereich der Wirtschaftsprüfung mittel- und langfristig auf keinen Fall Erfolg haben, weil auch die Mandanten natürlich eine entsprechende Erwartungshaltung an die Wirtschaftsprüfer herantragen.“ (Experte 1, Anhang A, Z.217-222.)

Experte 1 und 3 sind sich einig, dass es von großer Bedeutung sei, im Rahmen des Code of Conduct die Unternehmenswerte und den Unternehmenszweck (Purpose) klar zu definieren. Insbesondere die junge Generation scheine verstärkt Wert auf den Unternehmenszweck und den Werterahmen ihres Unternehmens zu legen.¹³⁴

K2	Bedeutung des internen Verhaltenskodex	Nennung
	Code of Conduct	3
	Unternehmenskultur	2
	Kommunikation der Werte nach Außen	2

Tabelle 5: Kategorie 2 - Bedeutung des internen Verhaltenskodex. (eigene Darstellung).

¹³² Anhang A, Z.136-139code; Anhang B, Z.90-94.

¹³³ Anhang A, Z.32-40.

¹³⁴ Anhang A, Z.123-127; Anhang C, Z.76-83.

Konfliktfelder

Nach der Expertin 3 bildet die Grundlage für ethische Konflikte die Komplexität der realen Welt und ihre verschiedenen Handlungsalternativen. Während einige Handlungsalternativen klar als "gut" oder "schlecht" erscheinen können, gibt es viele Situationen, in denen die richtige Handlungsweise weniger offensichtlich ist und Werte aufeinandertreffen.¹³⁵

„[...] wenn es „Black or White“ ist, weiß jeder, das ist gut, das ist schlecht, das wäre ziemlich einfach. Aber es kommt auf die vielen „Shades of Grey“ dazwischen an, wozu es Konversationen braucht [...].“ (Expertin 3, Anhang C, Z.115-118).

Gemäß Experte 1 können sich Konfliktfelder aus persönlichen Interessen ergeben, wenn individuelle wirtschaftliche Ziele oder Vorteile verfolgt werden und damit die Integrität und Glaubwürdigkeit gefährdet wird.¹³⁶ Dabei kann es nach Experte 2 insbesondere zu Konflikten zwischen kurzfristigem Gewinnstreben und langfristiger Integrität und Reputation des Unternehmens kommen.¹³⁷

Ein weiteres Konfliktfeld spricht Experte 1 an, wenn er auf das Ressourcenmanagement eingeht, etwa die Teamzusammensetzung oder die Verteilung von erfahrenen und unerfahrenen Mitarbeitern auf verschiedenen Projekten. Um ihre Wirtschaftlichkeit zu steigern, setzten PSFs häufig auf junge und unerfahrene Fachkräfte, da sie geringere Personalkosten verursachen. Jedoch steht diesem wirtschaftlichen Ziel die Sicherstellung und Einhaltung von Qualitätsnormen gegenüber.¹³⁸

Experten 1 und 3 benennen zusätzlich eine mögliche Konfliktsituation bei der Auswahl von Kunden, wenn Kunden fragwürdige oder unmoralische Ziele verfolgen. Expertin 3 nennt hierzu das Beispiel McKinsey und dessen fragwürdige Beratungstätigkeit für den Pharmakonzern *Purdure*, welcher für die Opioid Epidemie in den USA verantwortlich war.¹³⁹ Zuletzt wird von Experte 1 betont, wie wichtig ein starkes Vertrauensverhältnis mit dem Mandanten ist. Jedoch kann das Vertrauensverhältnis auch ein Risiko für die Unabhängigkeit eines Urteils darstellen.¹⁴⁰

¹³⁵ Anhang C, Z.114-119.

¹³⁶ Anhang A, Z.227-245.

¹³⁷ Anhang B, Z.325-333.

¹³⁸ Anhang A, Z.296-302.

¹³⁹ Anhang A, Z.296-302; Anhang C, Z.38-40.

¹⁴⁰ Anhang A, Z.410-414.

K3	Konfliktfelder	Nennung
	persönliche Interessen vs. Interessen der Firma	3
	kurzfristiges Gewinnstreben vs. langfristige Integrität	2
	kostengünstige Teamzusammensetzung vs. Qualitätssicherung	1
	Auswahl Mandant vs. Reputation	2
	Vertrauen vs. Unabhängigkeit	1

Tabelle 6: Kategorie 3 - Konfliktfelder. (eigene Darstellung).

Ethikmaßnahmen und Umgang mit ethischen Konflikten

Alle drei Experten betonen die Bedeutung des "Tone from the top" in Unternehmen. Sie sind sich einig, dass eine klare und konsistente Führung von oben durch Führungspersonen wie Vorstand, Partner und Manager im Team vorhanden sein muss. Dieser Führungston sei wesentlich für die Wahrnehmung ethischer Grundsätze und Konflikte in der Organisation und spiele eine entscheidende Rolle bei der Kommunikation der Unternehmenswerte.¹⁴¹

Die Förderung einer "Speak up" Kultur, in der Mitarbeiter ermutigt werden, Bedenken zu äußern, ohne Angst vor negativen Konsequenzen zu haben, sei ein entscheidender Schritt zur Stärkung des Vertrauens der Mitarbeiter und kann als Ethikmaßnahme gesehen werden. Hierbei ist es wichtig, Prozesse zur Einreichung von Bedenken bereitzustellen, um den Mitarbeitern eine sichere Möglichkeit zu bieten, ihre Anliegen mitzuteilen, auch anonym, um Vertrauen zu stärken.¹⁴² Sowohl Experte 1 und 3 erwähnen in diesem Zusammenhang die Einrichtung einer firmeninternen Ethics-Helpline. Ebenso sollen Feedbackgespräche die Wahrung ethischen Verhaltens sicherstellen.¹⁴³ Zudem betont Experte 1, dass die Vermittlung von Unternehmenswerten durch regelmäßige Ethikschulungen entscheidend sei, um sicherzustellen, dass alle Mitarbeiter die ethischen Grundsätze verstehen und befolgen.¹⁴⁴

Experte 1 erklärt außerdem, dass in der Wirtschaftsprüfung unternehmensbezogene und persönliche Rotationsvorschriften eingeführt wurden, die Dauer der Zusammenarbeit mit Kunden begrenzen und damit dem Konfliktfeld Vertrauensverhältnis vs. Wahrung der Unabhängigkeit entgegenwirken.¹⁴⁵

¹⁴¹ Anhang A, 176–180; Anhang B, Z.172-176; Anhang C, Z.71.

¹⁴² Anhang A, Z.270-278; Anhang B, Z.172-176; Anhang C, Z.71.

¹⁴³ Anhang A, Z.93-100; Anhang C, Z.243-246.

¹⁴⁴ Anhang A, Z. 189-193.

¹⁴⁵ Anhang A, Z.285-287.

K4	<i>Ethikmaßnahmen und Umgang mit ethischen Konflikten</i>	Nennung
	Tone from the Top	3
	Speak-up Kultur	2
	Ethikhotline	2
	Feedbackgespräche	3
	Ethikschulung	2
	Rotationsvorschriften	2

Tabelle 7: Kategorie 4 - Ethikmaßnahmen und Umgang mit ethischen Konflikten. (eigene Darstellung).

Sanktionsmechanismen bei unmoralischem Verhalten

Sowohl gemäß Experte 1 und 3 werden je nach Schwere des Verstoßes gegen Verhaltensrichtlinien unterschiedliche Schritte unternommen.¹⁴⁶ Bei leichteren Verstößen erfolge ein Mitarbeitergespräch, in dem das Fehlverhalten angesprochen wird, insbesondere bei respektlosem Verhalten.¹⁴⁷ Schwerwiegende Mängel in der Qualität der Arbeit können zu negativen Folgen in der Beurteilung und/oder der Vergütung für die einzelnen Mitarbeiter führen. Speziell in der Wirtschaftsprüfung werden für berufsrechtliche Verstöße, wie falsche Berichterstattung oder Fehler in der Prüfung, Bußgelder durch die Wirtschaftsprüferkammer verhängt.¹⁴⁸

K5	<i>Sanktionsmechanismen bei unmoralischem Verhalten</i>	Nennung
	Kürzung Boni	2
	Kündigung	2
	Sanktionen der Kammer	1

Tabelle 8: Kategorie 5 - Sanktionsmechanismen bei unmoralischem Verhalten. (eigene Darstellung).

4.1 Integration der qualitativen Ergebnisse zur Erstellung des Fragebogens

Wie in 3.3 ausgeführt, wurden für die Erstellung des Fragebogens Komponenten aus den Experteninterviewergebnissen bestimmt und zu diesen in Anlehnung an *Kaptein (2008)* Fragen (Items) festgelegt. Bei der Durchsicht der Interviewergebnisse wurden diejenigen Merkmale als Komponenten ausgewählt, bei welchen die Ansichten der drei Experten am stärksten übereinstimmten und im Zusammenhang mit den Forschungsfragen stehen. Diese Komponenten sind: Ethikverständnis, branchenspezifische Richtlinien, Code of Conduct, Kommunikation von Integrität durch die Unternehmensführung („Tone from the Top“),

¹⁴⁶ Anhang A, Z.347-350; Anhang C, Z.248-262.

¹⁴⁷ Anhang A, Z.347-350; Anhang C, Z.250-262.

¹⁴⁸ Anhang A, Z.89-91.

ethische Konflikte, Ursachen ethischer Konflikte, Umgang mit Konflikten mittels Ethikschulung, Sanktionierung bei unmoralischem Verhalten und Ethikschulungen.

Um Aussagen zu der Ausprägung der Komponenten treffen zu können, wurde die Studie von *Kaptein (2008)* herangezogen, welche bereits in Abschnitt 2.2.4 vorgestellt wurde und Items bereitstellt, inwieweit Ethikkultur in einer Organisation gemessen werden kann.¹⁴⁹ Die Ergebnisse seiner konfirmatorischen Faktorenanalyse zeigen, dass die Eignung des Messmodells insgesamt recht hoch ist.¹⁵⁰ Es ist jedoch zu betonen, dass *Kapteins (2008)* Fragebogen ein nicht vergleichbares Ziel wie die vorliegende Arbeit verfolgt und sein Modell somit nicht in Gänze angewendet werden kann. Sein Fragenkatalog wurde lediglich auf thematische Übereinstimmung untersucht und Items mit Bezug auf die oben genannten Interviewkomponenten ausgewählt, übersetzt und auf branchenspezifische Faktoren angepasst. Bezüglich der vorliegenden Untersuchung von ethischen Konflikten wurden in der Literatur keine Items zur Messung gefunden, weshalb hier lediglich die identifizierten Konfliktfelder aus den Experteninterviews abgefragt werden können. Im Folgenden werden die Items sowie ihre Skalierung im Fragebogen präsentiert.

Komponenten und Items	Skalierung
Ethikverständnis	
1. Ethische Fragestellungen sind in Ihrer Branche relevant.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
2. Sie sind an Ethikmaßnahmen in Ihrem Unternehmen interessiert.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
branchenspezifische Richtlinien	
3. Sie sind mit den ethischen Grundsätzen und den entsprechenden berufsrechtlichen Richtlinien (z.B. IEASBA-Kodex, IDW Verhaltenskodex, ISO 20700) Ihrer Branche vertraut.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
Code of Conduct	
4. Sie sind mit dem unternehmensinternen Verhaltenskodex (z.B. Code of Ethics/ Code of Conduct) vertraut.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
5. In welchen zeitlichen Abständen sind Sie durch Ihr Unternehmen angehalten, sich mit den Werten des Code of Conduct/ Code of Ethics zu beschäftigen?	nominal
14. Sind Sie der Meinung, dass Ihnen der unternehmensinterne Verhaltenskodex, wie z.B. Code of Conduct bei der Lösung ethischer Konflikte hilft?	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")

Tabelle 9: Fragebogen Teil 1. (eigene Darstellung).

¹⁴⁹ Ausführungen zu den einzelnen Tugenden siehe Abschnitt 2.2.4.

¹⁵⁰ Vgl. Kaptein, M. (2008), S.929.

Tabelle 9 zeigt den ersten Teil des Fragebogens. Hier wird zu Beginn der Umfrage das allgemeine Interesse an Ethik und ihre Bedeutung in der Branche abgefragt. Darauf wird die Bekanntheit von branchenspezifischen Richtlinien erfragt.

Im Rahmen der Untersuchung zur Komponente „Code of Conduct“ wurden drei Fragen formuliert. Die erste Frage betrifft die Vertrautheit mit dem firmeninternen Verhaltenskodex. Die zwei weiteren Fragen mit nominaler Skalierung zielen darauf ab, die Häufigkeit und die Methoden zu erfassen, mit denen Mitarbeiter dazu aufgefordert werden, sich mit dem Verhaltenskodex auseinanderzusetzen. Die erste nominalskalierte Frage bietet verschiedene Antwortmöglichkeiten bezüglich der Häufigkeit der Aufforderung, sich mit den Unternehmenswerten zu beschäftigen (1 = „täglich“, 2 = „wöchentlich“, 3 = „monatlich“, 4 = „einmal im Jahr“, 5 = „nie“).

Kommunikation von Integrität durch die Unternehmensführung	
6. Ihr Vorgesetzter vermittelt die Bedeutung der Ethik und Integrität klar und überzeugend in Ihrem Arbeitsumfeld.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")

Tabelle 10: Fragebogen Teil 2. (eigene Darstellung).

Die Fragen zum Thema Kommunikation von Integrität durch die Unternehmensführung dient zu Feststellung, inwieweit der „Tone from the Top“, welcher mehrfach von den Interviewpartnern erwähnt wurde, in der Praxis wahrgenommen wird.

Ethische Konflikte	
7. Bei welchen der folgenden Werte herrscht Ihrer Meinung nach am meisten Konfliktpotenzial in Ihrer Branche?	nominal (Mehrfachauswahl)
8. Mit welchen ethischen Konflikten haben Sie bereits persönliche Erfahrung während Ihrer Tätigkeit gemacht?	nominal (Mehrfachauswahl)

Tabelle 11: Fragebogen Teil 3. (eigene Darstellung).

Die beiden Fragen zu der Komponente „Ethische Konflikte“ zielen darauf ab, das Konfliktpotenzial und die persönlichen Erfahrungen der Teilnehmer mit diesen innerhalb ihrer Branche zu erfassen. In der ersten Frage werden die Antwortoptionen basierend auf den identifizierten ethischen Werten und potenziellen Konfliktpunkten in der Branche zusammengestellt: „Unabhängigkeit gegenüber Klienten“, „Verschwiegenheit“, „Qualität und Kompetenz“, „Respektvoller Umgang im Team“, „Professioneller Umgang mit Klienten“, „Offene Kommunikation von Fehlern“. Die Auswahl spiegelt zum Teil die von den Interviewteilnehmern wahrgenommenen ethischen Herausforderungen wider. Die Option

„Offene Kommunikation von Fehlern“ wurde allerdings aus dem IDW Kodex aufgegriffen, da dieser Wert in der neuen Version des Kodex 2023 hinzugefügt wurde.¹⁵¹

Die Antwortoptionen für die zweite Frage wurden auf der Grundlage der Kategorien 3 und 4 der Interviewergebnisse zusammengestellt:

„Workload vs. Qualität der Arbeit“, „Speak-up vs. Vertraulichkeit“, „Unabhängigkeitsvorschriften“, „Persönliche Interessen vs. Interessen der Firma“, „kurzfristige Gewinnmaximierung vs. langfristige Verantwortung gegenüber der Gesellschaft“, „Verantwortungsvolles Handeln ggü. Klienten“.

Ursachen ethischer Konflikte	
9. Welche Faktoren verursachen Ihrer Meinung nach die häufigsten ethischen Konflikte in der Branche?	nominal (Mehrfachauswahl)

Tabelle 12: Fragebogen Teil 4. (eigene Darstellung).

Die Fragen zu der Komponente „Ursachen ethischer Konflikte“ beabsichtigen die Faktoren zu identifizieren, die nach Meinung der Befragten die häufigsten ethischen Konflikte in ihrer Branche verursachen. Die Mehrfachauswahl ermöglicht es den Befragten, mehrere Faktoren anzugeben, die sie als besonders bedeutsam für die Entstehung ethischer Konflikte betrachten. In der ersten Frage werden verschiedene potenzielle Ursachen für ethische Konflikte vorgestellt, darunter: „Druck von direkten Vorgesetzten und dem Team“, „Interessenskonflikte“, „Druck von Klientenseite“, „mangelnde Kenntnis von Standards“, „persönliche wirtschaftliche Interessen bzw. eigene Karriereziele“, „Zeitdruck“ sowie „wirtschaftlicher Druck innerhalb des eigenen Unternehmens“.

Umgang mit ethischen Konflikten	
10. In Ihrem Arbeitsumfeld existiert ausreichend Gelegenheit, um unethisches Verhalten und Konfliktsituationen zu besprechen.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
11. Sie empfinden den Entscheidungsprozess in Ihrer Organisation, wenn es um ethische Konflikte geht, transparent.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
12. Ihr Unternehmen unterstützt die Mitarbeiter aktiv bei der Bewältigung von ethischen Konflikten.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
13. Ihnen wurde hinreichend erklärt, wie Sie mit ethischen Konflikten verantwortungsbewusst umgehen.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")

Tabelle 13: Fragebogen Teil 5. (eigene Darstellung).

¹⁵¹ Vgl. Abschnitt 2.1.2.

Für die Fragen zum Umgang mit ethischen Konflikten wurden die Komponenten Diskussionsfähigkeit, Transparenz und Unterstützbarkeit aus *Kapteins (2008)* Studie herangezogen und abgefragt.¹⁵²

Ethikschulung	
15. Sie fühlen sich durch Schulungen und Weiterbildungen in Ihrem Unternehmen auf den Umgang mit ethischen Konflikten ausreichend vorbereitet.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
16. Schulungen und Weiterbildungen zum Thema ethische Konflikte sind in Ihrer Organisation ausreichend verfügbar.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")

Tabelle 14: Fragebogen Teil 6. (eigene Darstellung).

Die Komponente Ethikschulung wurde neben der des Code of Conducts als gesonderte Komponente aufgenommen, da nach Auffassung der Experten diese Maßnahme besonders in WP-Gesellschaften eingesetzt wird, um die Unternehmenswerte zu vermitteln und um unmoralischem Verhalten entgegenzuwirken. Die beiden Fragen zielen darauf ab, die Einschätzung der Befragten hinsichtlich der Verfügbarkeit und Wirksamkeit von Schulungen und Weiterbildungen zum Umgang mit ethischen Konflikten in ihren Organisationen zu erfassen.

Sanktionierung bei unmoralischem Verhalten	
17. In Ihrem Arbeitsumfeld existiert ein angemessenes Bewusstsein für mögliche Verstöße gegen den Verhaltenskodex.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
18. In Ihrem Arbeitsumfeld werden Mitarbeiter diszipliniert, wenn diese gegen Verhaltensrichtlinien verstoßen.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")
19. Wenn unmoralisches Verhalten gemeldet wird, werden die Beteiligten unabhängig von ihrer Position fair diszipliniert.	Likert Skala (1="ich stimme nicht zu" bis 5="ich stimme voll zu")

Tabelle 15: Fragebogen Teil 7. (eigene Darstellung).

Tabelle 15 bildet die Fragen zur Sanktionierung bei unmoralischem Verhalten ab, welche sich hier an *Kapteins* Fragenkonzept orientieren. Hierbei wird insbesondere das Bewusstsein für Konsequenzen bei unmoralischem Verhalten, das Bestehen von Sanktionen und die Fairness der Sanktionierung abgefragt.

¹⁵² Kaptein, M. (2008), S. 936.

4.2 Deskriptive Analyse und Ergebnisse der Online-Umfrage

Folgend werden die Antworten der Befragten je Frage dargestellt und beschrieben.

Ethikverständnis und branchenspezifische Richtlinien

Ethikverständnis	Median	1	2	3	4	5
1. Ethische Fragestellungen sind in Ihrer Branche relevant.	5	0%	3%	0%	45%	52%
2. Sie sind an Ethikmaßnahmen in Ihrem Unternehmen interessiert.	4	0%	31%	3%	33%	33%
branchenspezifische Richtlinien	Median	1	2	3	4	5
3. Sie sind mit den ethischen Grundsätzen und den entsprechenden berufsrechtlichen Richtlinien (z.B. IEASBA-Kodex, IDW Verhaltenskodex, ISO 20700) Ihrer Branche vertraut.	2	33%	43%	2%	19%	3%

Tabelle 16: Ethikverständnis und branchenspezifische Richtlinien. (eigene Darstellung).

Die Einstiegsfrage nach der Relevanz ethischer Fragestellungen in ihrer Branche wird von 97% der Befragten mit großer bzw. voller Zustimmung beantwortet (Median: 5). Auch in Bezug auf das Interesse an Ethikmaßnahmen im eigenen Unternehmen fallen die Antworten in der Mehrheit positiv aus (Median: 4), zeigen in der Verteilung allerdings eine deutliche Streuung gegenüber der ersten Frage. Während sich 66% der Befragten für solche Maßnahmen interessieren, geben immerhin 31% an, eher nicht an den Ethikmaßnahmen im Unternehmen interessiert zu sein. Demgegenüber ergibt sich auf die Frage, inwieweit die Befragten mit den allgemeinen berufsrechtlichen Richtlinien ihrer Branche vertraut sind, ein grundlegend anderes Bild. Mehr als die Hälfte der Befragten gibt an, nicht mit den ethischen Grundsätzen und berufsrechtlichen Richtlinien ihrer Branche vertraut zu sein (Median: 2).

Bedeutung des Code of Conduct

Komponenten und Items	Ergebnisse N = 58					
Code of Conduct	Median	1	2	3	4	5
4. Sie sind mit dem unternehmensinternen Verhaltenskodex (z.B. Code of Ethics/ Code of Conduct) vertraut.	4	0%	19%	0%	60%	21%
14. Der unternehmensinterne Verhaltenskodex, wie z.B. Code of Conduct hilft Ihnen bei der Lösung ethischer Konflikte.	4	7%	0%	9%	60%	24%

Tabelle 17: Bedeutung des Code of Conduct. (eigene Darstellung).

Mit dem unternehmensinternen Verhaltenskodex sind die Befragten eher vertraut. So geben 21% der Befragten an, mit diesem vollkommen vertraut zu sein und 60% eher vertraut zu sein. 19% geben an eher nicht mit dem Code of Conduct vertraut zu sein.

Die Mitarbeiter fühlen sich durch den Code of Conduct in der Mehrheit auch bei der Lösung von ethischen Konflikten unterstützt (Median: 4).

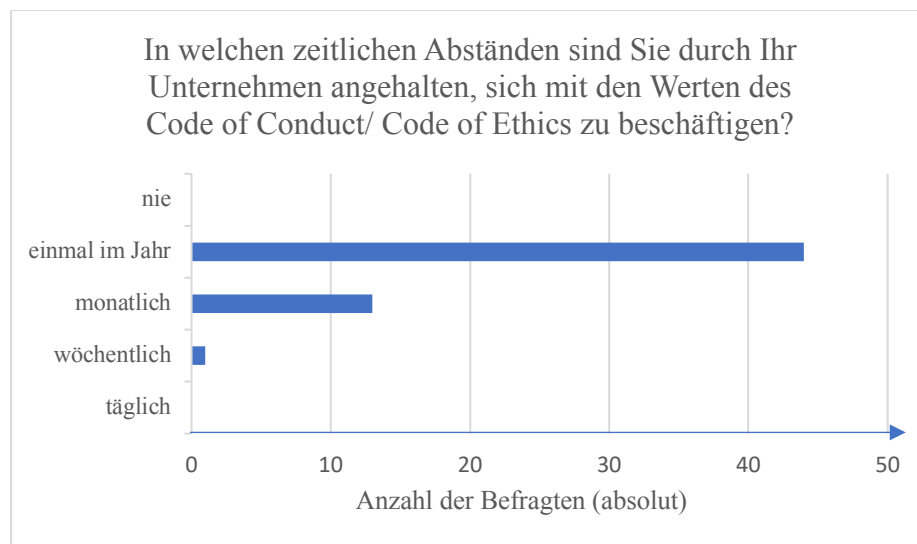


Abbildung 8: Beschäftigung mit den Unternehmenswerten. (eigene Darstellung).

Bei der Frage nach der Häufigkeit, mit der sie durch Unternehmensregeln zu Updates und Schulungen zum Code of Conduct angehalten sind (1 = „täglich“, 2 = „wöchentlich“, 3 = „monatlich“, 4 = „einmal im Jahr“, 5 = „nie“) antworteten die Mitarbeiter im Schnitt „einmal im Jahr“ (Median: 4).

Kommunikation von Integrität durch die Unternehmensführung

Komponenten und Items		Ergebnisse N = 58					
Kommunikation von Integrität durch die Unternehmensführung	Median	1	2	3	4	5	
6. Ihr Vorgesetzter vermittelt die Bedeutung der Ethik und Integrität klar und überzeugend in Ihrem Arbeitsumfeld.	3	7%	19%	36%	24%	14%	

Tabelle 18: „Tone from the Top“. (eigene Darstellung).

Die Bewertung der Befragten bezüglich der Vermittlung der Bedeutung von Ethik und Integrität durch ihre Vorgesetzten betrifft das Stichwort "Tone from the Top". Hierbei sind die Antworten eher unterschiedlich verteilt und insgesamt als neutral (Median: 3) zu bewerten. 26% sind der Meinung, dass ihr Vorgesetzter eher nicht bis nicht die Bedeutung von Ethik und

Integrität klar und überzeugend vermittelt. Demgegenüber stimmen 38% der Aussage eher bis voll zu. 36% der Mitarbeiter haben eine neutrale Haltung eingenommen.

Ethische Konflikte

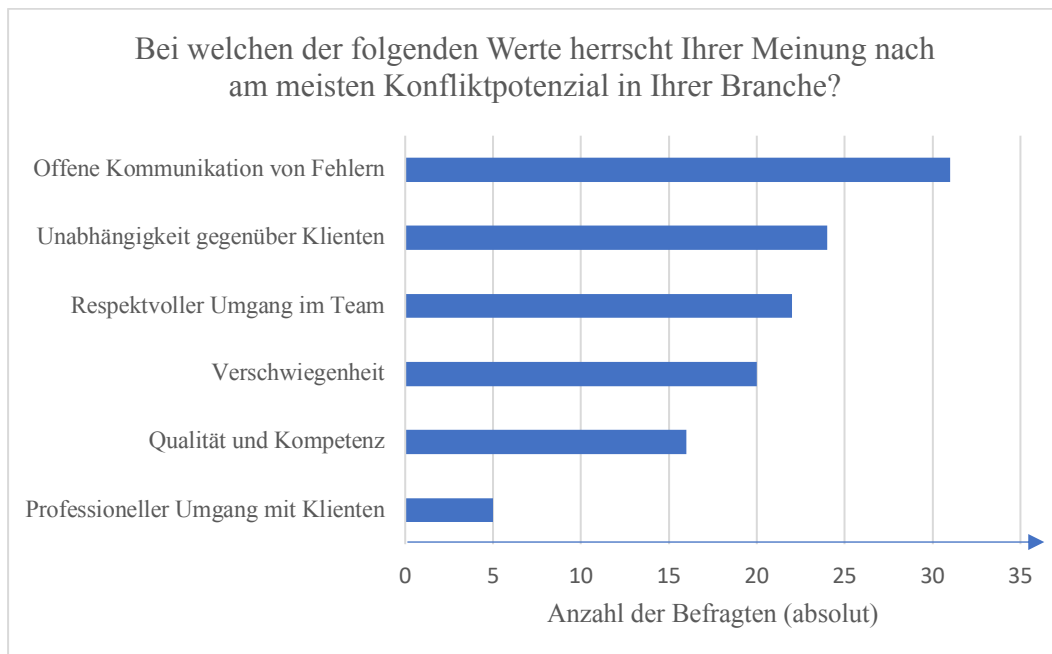


Abbildung 9: Werte mit Konfliktpotential in WP-Gesellschaften (eigene Darstellung).

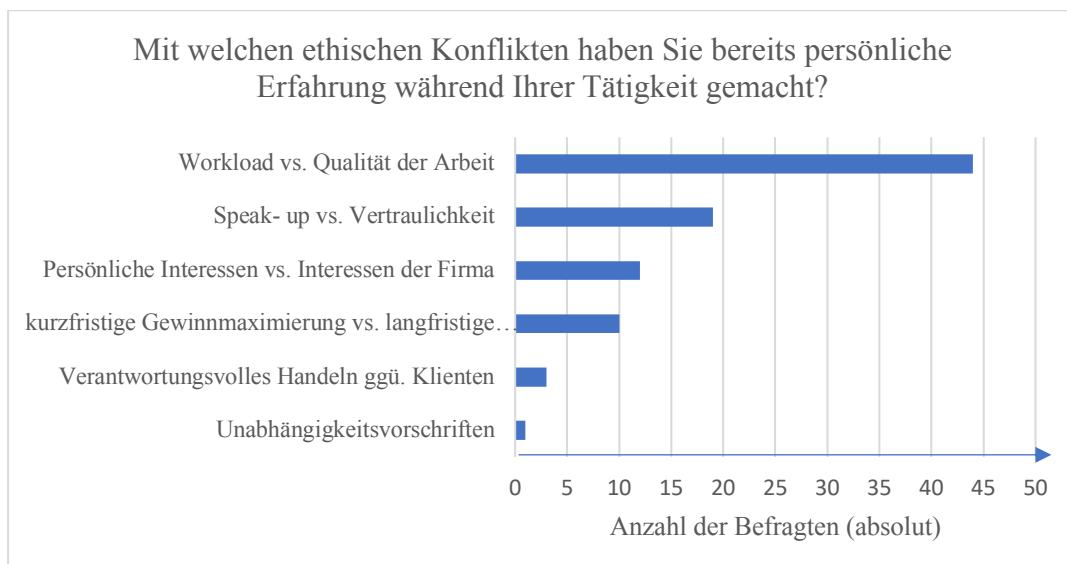


Abbildung 10: Erfahrung mit ethischen Konflikten (eigene Darstellung).

Die Ergebnisse in Abbildung 9 zeigen, dass in der Wahrnehmung der Befragten die offene Kommunikation von Fehlern mit 53% als der Bereich betrachtet wird, in dem am meisten Konfliktpotenzial in ihrer Branche besteht. Der Wert Unabhängigkeit gegenüber Klienten folgt

mit 41%. Nahezu gleich häufig findet sich der respektvolle Umgang im Team mit 38%. Verschwiegenheit (34%), Qualität und Kompetenz (28%) werden ebenfalls als Bereiche betrachtet, in denen Konfliktpotenzial besteht. Das geringste Konfliktpotential sehen die Befragten in einem professionellen Umgang mit Klienten (9% Nennungen).

Abbildung 10 verdeutlicht, dass die ethischen Konflikte, die aus der Literatur und den Experteninterviews gesammelt wurden, von mindestens einem der Befragten bereits persönlich erlebt wurden. Der ethische Konflikt, mit welchem die Befragten mit Abstand am meisten persönliche Erfahrung gemacht haben ist „Workload vs. Qualität der Arbeit“ (76%). Zudem machten 33% der Befragten persönliche Erfahrung mit dem Konflikt „Speak-up vs. Vertraulichkeit“.

Ursachen ethischer Konflikte

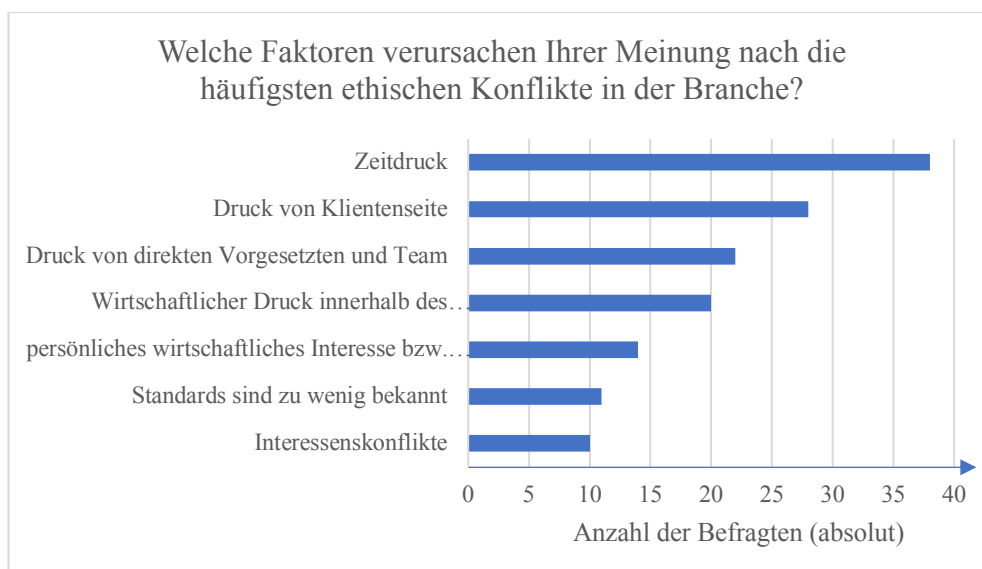


Abbildung 11: Komponente Ursachen für ethische Konflikte. (eigene Darstellung).

Die Ergebnisse gemäß Abbildung 11 deuten darauf hin, dass Zeitdruck als Hauptursache für ethische Konflikte betrachtet wird, da 66% der Befragten dies angegeben haben. Es ist jedoch wichtig zu beachten, dass weitere Faktoren wie der Druck seitens der Klienten und von direkten Vorgesetzten und dem Team ebenfalls als bedeutend erachtet wurden, wobei 48% bzw. 38% der Befragten diese genannt haben.

Umgang mit ethischen Konflikten

Komponenten und Items		Ergebnisse N = 58				
Umgang mit ethischen Konflikten	Median	1	2	3	4	5
10. In Ihrem Arbeitsumfeld existiert ausreichend Gelegenheit, um unethisches Verhalten und Konfliktsituationen zu besprechen.	5	0%	0%	5%	34%	60%
11. Sie empfinden den Entscheidungsprozess in Ihrer Organisation, wenn es um ethische Konflikte geht, transparent.	3	3%	33%	26%	28%	10%
12. Ihr Unternehmen unterstützt die Mitarbeiter aktiv bei der Bewältigung von ethischen Konflikten.	4	0%	7%	17%	57%	19%
13. Ihnen wurde hinreichend erklärt, wie Sie mit ethischen Konflikten verantwortungsbewusst umgehen.	4	0%	7%	9%	55%	29%

Tabelle 19: Komponente Umgang mit ethischen Konflikten. (eigene Darstellung).

Komponenten und Items		Ergebnisse N = 58				
Ethikschulung	Median	1	2	3	4	5
15. Sie fühlen sich durch Schulungen und Weiterbildungen in Ihrem Unternehmen auf den Umgang mit ethischen Konflikten ausreichend vorbereitet.	4	0%	17%	12%	57%	14%
16. Schulungen und Weiterbildungen zum Thema ethische Konflikte sind in Ihrer Organisation ausreichend verfügbar.	4	0%	7%	5%	45%	43%

Tabelle 20: Komponente Ethikschulungen. (eigene Darstellung).

In Bezug auf den Umgang mit ethischen Konflikten geben die Befragten überwiegend positive Urteile ab. So schätzen 94% der Befragten die Gelegenheit unmoralisches Verhalten zu besprechen überwiegend bzw vollständig positiv ein (Median: 5). Ebenfalls positiv wird die Anleitung zur Lösung von Konflikten sowie die tatsächliche Unterstützung des Unternehmens gesehen (Median jeweils 4). Hinsichtlich der Transparenz der Entscheidungsprozesse ethischer Konflikte nehmen die Befragten, eine neutrale Haltung ein (Median: 3).

Die Fragen zur Einschätzung des Schulungsprogramms der Unternehmen bestätigen das oben ermittelte Bild einer grundsätzlich positiven Vorbereitung und Unterstützung in ethischen Konfliktsituationen. Die Befragten beurteilen sowohl die Inhalte der Schulungen als auch deren Verfügbarkeit überwiegend positiv (Median: 4).

Sanktionierung bei unmoralischem Verhalten

<i>Komponenten und Items</i>		<i>Ergebnisse N = 58</i>				
Sanktionierung bei unmoralischem Verhalten	Median	1	2	3	4	5
17. In Ihrem Arbeitsumfeld existiert ein angemessenes Bewusstsein für mögliche Verstöße gegen den Verhaltenskodex.	5	0%	0%	9%	41%	50%
18. In Ihrem Arbeitsumfeld werden Mitarbeiter diszipliniert, wenn diese gegen Verhaltensrichtlinien verstoßen.	4	0%	0%	24%	29%	47%
19. Wenn unmoralisches Verhalten gemeldet wird, werden die Beteiligten unabhängig von ihrer Position fair diszipliniert.	4	3%	0%	22%	41%	33%

Tabelle 21: Komponente Sanktionen bei unmoralisch Verhalten. (eigene Darstellung).

Im Bereich der Sanktionierung von unmoralischem Verhalten bestätigen die Befragten eindeutig, dass ein hohes Bewusstsein hinsichtlich des erwarteten Verhaltens bzgl. möglicher Regelverstöße existiert (Median: 5). Sofern es zu tatsächlichen Regelverstößen kommt, bestätigen die Befragten aus ihren Beobachtungen auch den Eintritt entsprechender disziplinarischer Maßnahmen. Die Art der Disziplinierung ist dabei nach Ansicht der Mehrheit der Befragten unabhängig von der Position der Person, die den Regelverstoß begangen hat.

4.3 Unterschiede der Gruppen Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung

Um festzustellen, ob und inwieweit es Unterschiede zwischen den Berufsfeldern Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung in den Antworten gibt, wurde für die Fragen, welche ordinalskaliert sind, der Mann-Whitney-U-Test in STAT durchgeführt. Dabei konnte bei vier Items ein statistisch signifikanter Unterschied in den Antworttendenzen festgestellt werden (Tabelle 22).

Items	Mann-Whitney- U-Test						
Ethikverständnis	p-Wert	Gruppen	1	2	3	4	5
2. Sie sind an Ethikmaßnahmen in Ihrem Unternehmen interessiert.	p = 0.0073	Wirtschaftsprüfung	0%	9%	6%	48%	36%
		Unternehmensberatung	0%	60%	0%	12%	28%
branchenspezifische Richtlinien			1	2	3	4	5
3. Sie sind mit den ethischen Grundsätzen und den entsprechenden berufsrechtlichen Richtlinien (z.B. IEASBA-Kodex, IDW Verhaltenskodex, ISO 20700) Ihrer Branche vertraut.	p = 0.0000	Wirtschaftsprüfung	12%	45%	3%	33%	6%
		Unternehmensberatung	60%	40%	0%	0%	0%
Umgang mit ethischen Konflikten			1	2	3	4	5
12. Ihr Unternehmen unterstützt die Mitarbeiter aktiv bei der Bewältigung von ethischen Konflikten.	p = 0.0261	Wirtschaftsprüfung	0%	12%	21%	55%	12%
		Unternehmensberatung	0%	0%	12%	60%	28%
Sanktionierung bei unmoralischem Verhalten			1	2	3	4	5
19. Wenn unmoralisches Verhalten gemeldet wird, werden die Beteiligten unabhängig von ihrer Position fair diszipliniert.	p = 0.0383	Wirtschaftsprüfung	6%	0%	27%	9%	58%
		Unternehmensberatung	0%	0%	16%	84%	0%
Anmerkung: Gruppe 1 - Wirtschaftsprüfung (n=33); Gruppe 2 - Unternehmensberatung (n=25); p<0.05							

Tabelle 22: Signifikante Unterschiede des Mann-Whitney-U-Tests. (eigene Darstellung).

Das Interesse an Ethikmaßnahmen zeigt im Gruppenvergleich deutliche Unterschiede. 60% der Unternehmensberater geben an eher nicht an diesen interessiert zu sein, wobei nur 15% der Wirtschaftsprüfer eher kein oder ein neutrales Interesse zeigen. Insgesamt geben 84% der Wirtschaftsprüfer an eher bzw. vollständig an den Ethikmaßnahmen ihres Unternehmens interessiert zu sein. Aufgrund der Tatsache, dass die Wirtschaftsprüfung als eine strenger regulierte Branche gilt, in der ethische Standards und Compliance eine wesentliche Rolle spielen, könnte dies zu einem erhöhten Interesse an Ethikmaßnahmen führen. Im Gegensatz dazu liegt bei der Unternehmensberatung der Fokus möglicherweise weniger auf ethischen Überlegungen, sondern eher auf einer gewinnorientierten Ausrichtung, wodurch Ethik eher in den Hintergrund rückt.

Dies geht einher mit den Unterschieden der Antworttendenzen zu Frage 3. Die Vertrautheit mit den berufsrechtlichen Richtlinien besteht überhaupt nicht (60%) bis eher nicht (40%) in der Gruppe der Unternehmensberatung. Bei der Gruppe der Wirtschaftsprüfung ist die Vertrautheit zwar ebenfalls schwach ausgeprägt, die Verteilung aber breiter gestreut. Der Unterschied lässt vermuten, dass die Regulierung und Schulung bzgl. ethischer Richtlinien in der Wirtschaftsprüfungsbranche im Einklang mit berufsrechtlichen Vorschriften effektiver ist und das Bewusstsein für diese Richtlinien damit höher wird.

Im Hinblick auf die Unterstützung der Mitarbeiter in ethischen Konfliktsituationen durch das Unternehmen zeigt sich in der Gesamtpopulation bereits eine positive Tendenz mit einem Median der Antworten von 4. In der Verteilung fällt die Einschätzung der Unternehmensberater allerdings nochmals positiver aus als unter den Wirtschaftsprüfern.

Bei Betrachtung der Sanktionierung unmoralischen Verhaltens (Frage 19) liegt der Unterschied zwischen den beiden Gruppen in der Streuung der Antworten. Innerhalb der Gruppe der Wirtschaftsprüfung gibt es unterschiedliche Meinungen. So geben 6% an, dass unmoralisches Verhalten nicht fair sanktioniert wird, 27% stimmen für „neutral“. Jedoch stimmt ein Anteil von 58% voll zu, dass unmoralisches Verhalten fair diszipliniert wird. Die Gruppe der Unternehmensberatung ist bei dieser Aussage eher einer Meinung, da 84% einer fairen Disziplinierung eher zustimmen und 16% eine neutrale Haltung haben. Da der Anteil von 6% der Befragten aus der Wirtschaftsprüfung, welche der Meinung sind, dass unmoralisches Verhalten nicht fair sanktioniert wird, vergleichsweise gering ist, werden keine weiteren Vermutungen angestellt, warum es zu diesem Unterschied kommt.

Um Unterschiede auch bei den nominal skalierten Fragen zu den ethischen Konflikten zu berücksichtigen, wurde für jede Gruppe die Verteilung graphisch dargestellt.

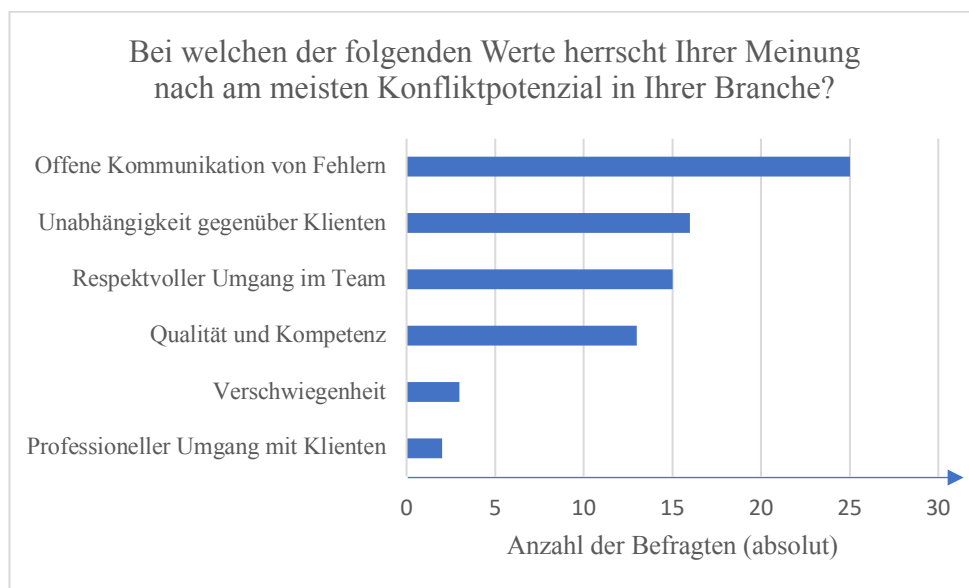


Abbildung 12: Konfliktpotenzial in der Wirtschaftsprüfung. (eigene Darstellung).

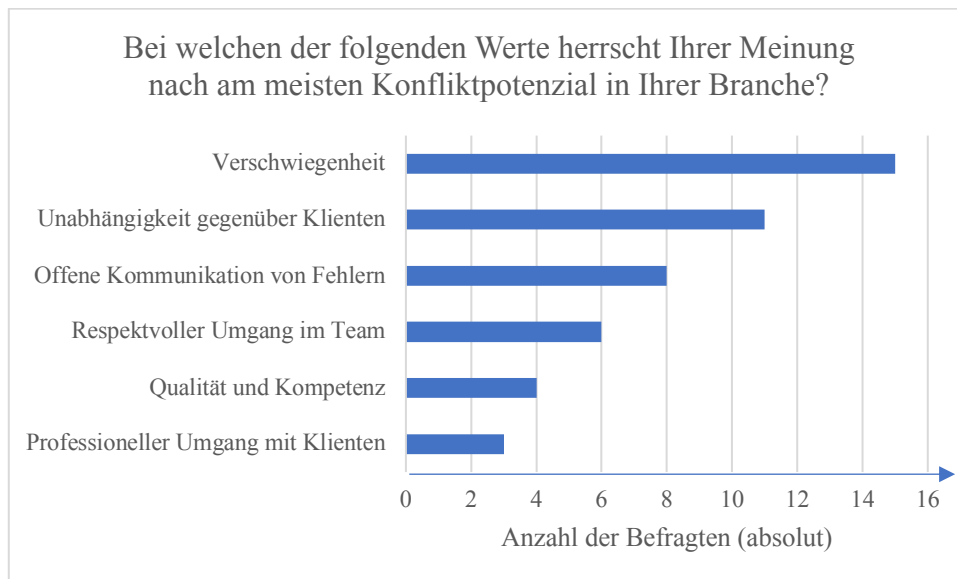


Abbildung 13: Konfliktpotenzial in der Unternehmensberatung. (eigene Darstellung).

Abbildung 12 und 13 zeigen die Konfliktpotenziale in der jeweiligen Branche. Dabei ist zu erkennen, dass in der Wirtschaftsprüfung eine hohe Einigkeit bei der offenen Kommunikation von Fehlern (76%) im Vergleich zu der Gruppe der Unternehmensberatung (32%) liegt. In der Gruppe der Unternehmensberatung wird als stärkstes Konfliktpotenzial die Verschwiegenheit mit 60% genannt, gefolgt von der Unabhängigkeit gegenüber Klienten mit 44%.

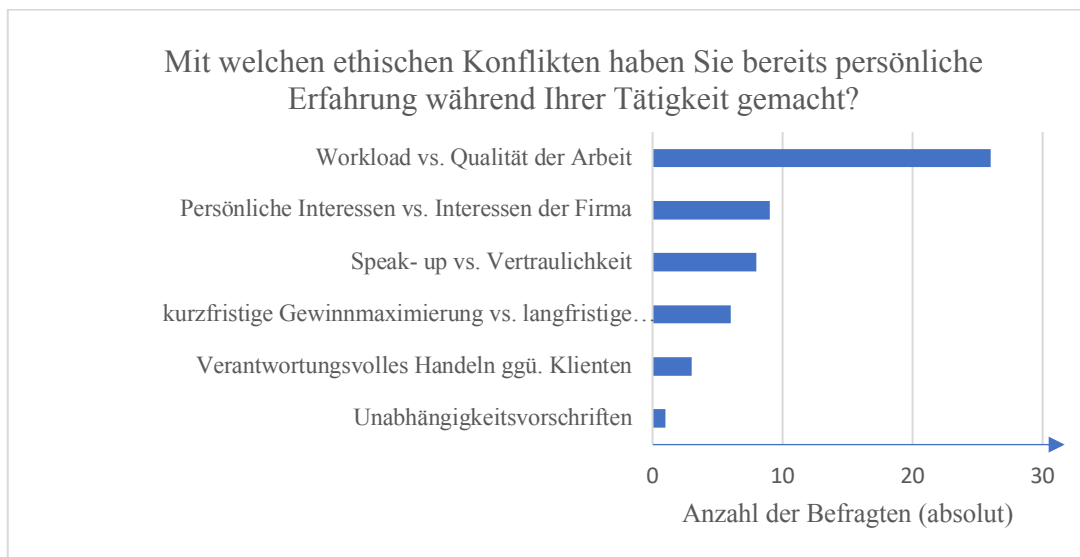


Abbildung 14: Erfahrung mit ethischen Konflikten Wirtschaftsprüfung. (eigene Darstellung).

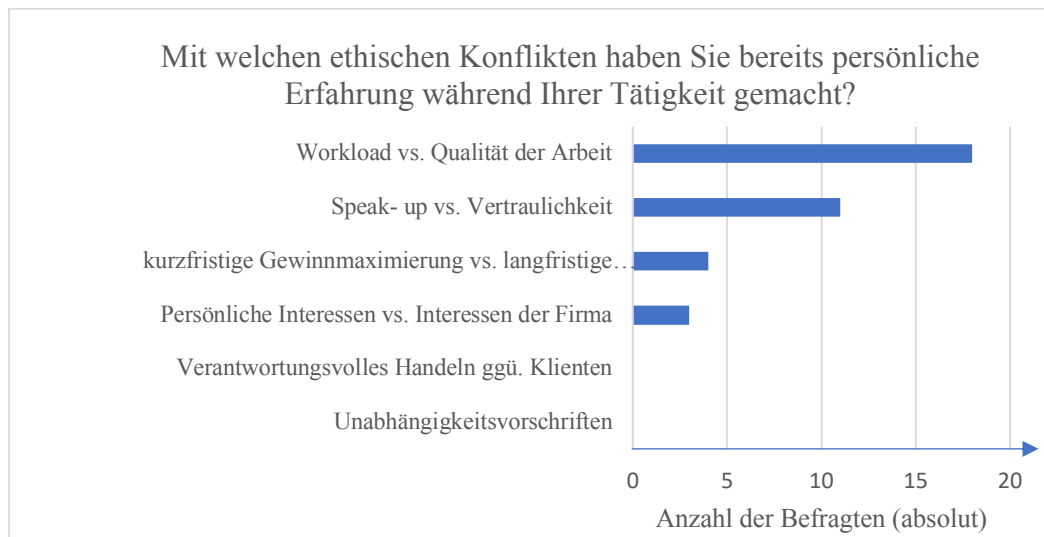


Abbildung 15: Erfahrung mit ethischen Konflikten Unternehmensberatung. (eigene Darstellung).

In Bezug auf persönliche Erfahrungen mit ethischen Konflikten geben beide Gruppen eindeutig an, dass der Konflikt zwischen „Workload und der Qualität der Arbeit“ der persönlich am häufigsten erlebte Konflikt ist (Wirtschaftsprüfung 79%, Unternehmensberatung 72%). Zudem nennen 44% der Befragten der Gruppe der Unternehmensberatung den Konflikt „Speak up vs. Vertraulichkeit“.

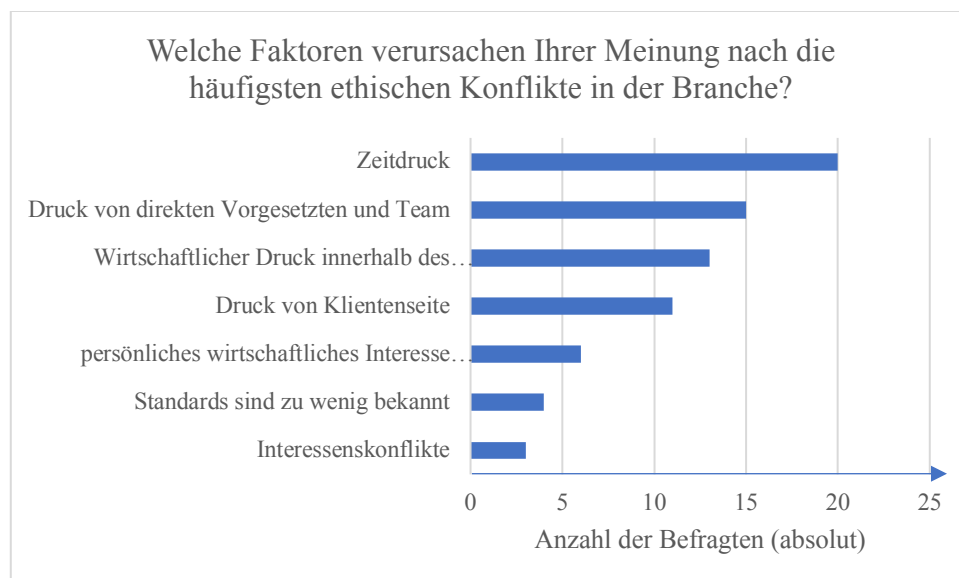


Abbildung 16: Ursachen ethischer Konflikte Wirtschaftsprüfung. (eigene Darstellung).



Abbildung 17: Ursachen ethischer Konflikte Unternehmensberatung. (eigene Darstellung).

Was die Ursachen für die häufigsten ethischen Konflikte betrifft, so geben beide Gruppen Zeitdruck als Hauptursache an (Wirtschaftsprüfung 61%, Unternehmensberatung 72%). Als zweite Ursache sieht die Gruppe der Wirtschaftsprüfung den Druck von Vorgesetzten und Team mit 45%. Bei der Gruppe der Unternehmensberatung wird der Druck von Seite der Klienten mit 68% auch als starke Ursache für ethische Konflikte gesehen.

Diese Vergleiche verdeutlichen die unterschiedlichen Schwerpunkte und Herausforderungen, denen Berufstätige in den beiden Branchen gegenüberstehen können. Während in der Wirtschaftsprüfung die Offene Kommunikation von Fehlern und der Zeitdruck als besonders problematisch angesehen werden, betrachten die Berater den Druck von Klientenseite neben dem Zeitdruck als die größte Herausforderung. In der Wirtschaftsprüfungsbranche wird scheinbar der Schwerpunkt auf Genauigkeit und Effizienz gelegt. In der Beratungsbranche herrscht der Umfrage zufolge eine starke Abhängigkeit von den Bedürfnissen und Erwartungen der Kunden, was zusätzlichen Druck auf die Berater ausüben kann, effektive Lösungen zu liefern und den Erwartungen gerecht zu werden.

5. Zusammenfassung und Diskussion der Ergebnisse

Absicht der vorliegenden Arbeit war es, zu untersuchen, inwieweit ethikorientiertes Verhalten im Prüfungs- und Beratungsgeschäft von WP-Gesellschaften verankert ist und in der Praxis umgesetzt wird. Daraus ergaben sich folgende Forschungsfragen:

1. Welche ethischen Grundsätze und Richtlinien existieren in WP-Gesellschaften, und wie werden sie umgesetzt?
2. Welche ethischen Konflikte und Herausforderungen treten in der praktischen Tätigkeit von WP-Gesellschaften auf, und welche Faktoren begünstigen solche Konflikte?
3. Wie gehen WP-Gesellschaften mit diesen ethischen Konflikten um?

Im empirischen Teil wurden im Rahmen der Mixed-Methods Experteninterviews und im Anschluss daran eine Umfrage mit Mitarbeitern von WP-Gesellschaften durchgeführt. Auf der Grundlage der zusammengeführten Ergebnisse können die Forschungsfragen wie folgt beantwortet werden.

Ethische Grundsätze und Praktiken

Die Ergebnisse der Umfrage und der Experteninterviews zeigen, dass ethische Fragestellungen in WP-Gesellschaften als sehr wichtig angesehen werden. Die überwiegende Mehrheit sowohl in der Umfrage als auch die Experten eine hohe Zustimmung zur Relevanz ethischer Fragestellungen in ihrer Branche zeigen.

Im Rahmen der Interviews werden sowohl von den Vertretern der Wirtschaftsprüfung als auch von der Vertreterin der Unternehmensberatung Integrität als wichtigster ethischer Wert in der Praxis genannt. Integrität ist unerlässlich, um das Vertrauen der Mandanten und der breiten Öffentlichkeit zu gewinnen und zu erhalten.¹⁵³ Nicht-integres Verhalten eines Teams kann über die Existenz der ganzen Firma bestimmen. Dies geht einher mit *Kapteins (2008)* Ansätzen zum Integritätsmanagement, welches entscheidend für den langfristigen Erfolg einer Organisation ist.¹⁵⁴

Die Experten nennen darüber hinaus Unabhängigkeit, Objektivität, Fachkompetenz und Sorgfalt, Verschwiegenheit sowie Wertschätzung der Mitarbeiter als entscheidende Werte.¹⁵⁵ Diese decken sich mit den in Branchenrichtlinien der Wirtschaftsprüfung und

¹⁵³ Vgl. Abschnitt 4.1.

¹⁵⁴ Vgl. Kaptein, M. (2008), S.602.

¹⁵⁵ Vgl. Abschnitt 4.1.

Unternehmensberatung aufgeführten Grundsätze.¹⁵⁶ Eine Betrachtung der Umfrageergebnisse zeigt allerdings, dass berufsrechtliche Verhaltensrichtlinien eher nicht bekannt sind. Immerhin 39% der Befragten der Wirtschaftsprüfung sind mit den Branchenrichtlinien vertraut, wobei keiner der Unternehmensberater angab mit Verhaltensrichtlinien ihrer Branche vertraut zu sein. Ein Grund hierfür könnte sein, dass die Regulierung der Unternehmensberatung ein eher freiwilliger Charakter zukommt.

Der Unterschied zwischen den Wirtschaftsprüfern und Unternehmensberatern lässt auch vermuten, dass die Regulierung und Schulung bzgl. ethischer Richtlinien in der Wirtschaftsprüfungsbranche im Einklang mit berufsrechtlichen Vorschriften effektiver und das Bewusstsein für diese Richtlinien damit höher ist.

Die Implementierung ethischer Grundsätze erfolgt durch die Festlegung klarer Verhaltensrichtlinien im unternehmensinternen Code of Conduct. Dieser dient dazu, das gewünschte Verhalten der Mitarbeiter im Unternehmen zu lenken und sicherzustellen.¹⁵⁷ Die Interviewexperten betonen, dass der Code of Conduct in den letzten Jahren zwingend für die Innen- und Außenwahrnehmung des Unternehmens geworden ist, da dieser, neben der Kommunikation des Unternehmensziels, die moralische Ausrichtung des Unternehmens festlegt. Im Gegensatz zu den Branchenrichtlinien zeigt sich in der Umfrage, dass die Mehrheit der Befragten mit dem Code of Conduct vertraut ist. Hiermit werden die Ergebnisse der Forschung gestützt, wonach Einigkeit darüber besteht, dass ein interner Verhaltenskodex eine maßgebliche Rolle in der Unternehmenskultur spielt.¹⁵⁸ Die mehrheitliche Vertrautheit des internen Verhaltenskodex deutet darauf hin, dass erst die Umsetzung im Unternehmen die Notwendigkeit ethischer Regeln den Mitarbeitern nahebringt und die Entwicklung einer Ethikkultur ermöglicht.

In Bezug auf die Umsetzung ethischer Werte heben die Experten zudem hervor, dass der "Tone from the Top" als Führungsstil wesentlich für die Wahrnehmung von ethischen Grundsätzen und Konflikten im Unternehmen ist. Die Befragung der Mitarbeiter zeigt im Gegensatz dazu keine eindeutige Tendenz, ob ihre Vorgesetzten diese Rolle klar und überzeugend erfüllen. Dies legt nahe, dass die tatsächliche alltägliche Kommunikation ethischer Werte in unternehmerische Entscheidungen für Vorgesetzte eine Herausforderung sein kann. Es könnte für Unternehmen sinnvoll sein, ihre Bemühungen zu verstärken, um sicherzustellen, dass die

¹⁵⁶ Vgl. IDW (2023), S.2ff; IAASB (2018), S.25.

¹⁵⁷ Vgl. Schwartz, M.S. (2002), S.28.

¹⁵⁸ Vgl. Kaptein, M./ Schwartz, M.S. (2008), S.111.

Führungsebene eine klare und überzeugende Botschaft bezüglich Ethik und Integrität vermittelt. Auch die von *Schwartz et al. (2005)* unterstreicht dies und betont, dass Führungspersonen die Gesamtverantwortung für die Ethik- und Compliance-Programme des Unternehmens tragen. Der Ton an der Spitze, den Führungskräfte durch ihr Beispiel und ihr Handeln vorgeben, ist von zentraler Bedeutung für das gesamte ethische Umfeld ihrer Unternehmen.¹⁵⁹

Ethische Konflikte

Im Zusammenhang mit den Interviewergebnissen und den in der Literatur identifizierten Konfliktfeldern wurden in der Umfrage diverse Konfliktpotenziale, persönlich erlebte Konflikte, sowie die Ursachen ethischer Konflikte abgefragt.

Im Hinblick auf die Beziehung zu den Mitarbeitern nimmt einen besonderen Stellenwert das Kriterium der offenen Kommunikation von Fehlern ein. Laut der Umfrage wird diesem Kriterium am meisten Konfliktpotenzial innerhalb WP-Gesellschaften zugeschrieben. Dies könnte in der Sorge vor negativen Konsequenzen bei Offenbarung begründet sein. Auch deutet es darauf hin, dass die Unternehmensführung Mitarbeiter noch nicht hinreichend zur Offenlegung von Fehlern im alltäglichen Geschäft motiviert. Insbesondere die Gruppe der Wirtschaftsprüfung wählte mit Abstand diesen Wert. In einer Branche, die auf die fehlerfreie Darstellung von Unternehmensinformationen als Qualitätsmerkmal ausgerichtet ist, scheint der Umgang mit eigenen Fehlern eine Herausforderung darzustellen. Anzumerken ist, dass ebendieser Wert im neuen IDW Kodex im Rahmen der Integrität neu aufgegriffen wurde. Hierbei zielt der Kodex darauf ab, das Bewusstsein für den Umgang mit Fehlern zu schärfen, da das Berufsrecht nur die Nachschau thematisiert.¹⁶⁰

Ein weiteres Spannungsfeld ergibt sich aus der Beziehung zu den Klienten. Insbesondere die Branchenrichtlinien der Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung messen dem Wert der Unabhängigkeit und dessen Konfliktpotenzial eine hohe Bedeutung bei.¹⁶¹ Die Experten beschreiben Situationen in denen Unabhängigkeit und Objektivität durch bspw. zu hohe Vertrautheit in bestehenden Mandantenverhältnissen gefährdet werden können. Auch die Umfrage zeigte ein hohes Konfliktpotenzial in Bezug auf die Unabhängigkeit von Klienten. Allerdings scheinen die Befragten kaum persönliche Erfahrung mit einem Konflikt in Bezug

¹⁵⁹ Vgl. Schwartz, M.S. (2005), S.82.

¹⁶⁰ Vgl. IDW (2023).

¹⁶¹ Vgl. IAASB (2018), S.25.; IDW (2023), S.2ff.; BDO (2022).

auf die Unabhängigkeitsvorschriften erlebt zu haben. Dies deutet darauf hin, dass ein Bewusstsein für die Gefährdung der Unabhängigkeit in WP-Gesellschaften besteht und klare Handlungsvorgaben, dass Mandantenzuwendungen bspw. nicht angenommen werden dürfen, die Mitarbeiter vor diesen Konflikten bewahren.

Im Rahmen von unternehmensinternen Zielkonflikten wird dem Konfliktfeld „Workload vs. Qualität der Arbeit“ die mit Abstand höchste Bedeutung zugemessen. Insbesondere die Big Four Gesellschaften sind insoweit für ihr hohes Arbeitspensum und lange Arbeitsstunden bekannt. Vor allem die Prüfungsliteratur weist darauf hin, dass sich die Arbeitsbelastung bei Prüfungen negativ auf die Prüfungsqualität auswirkt, da den Prüfern nur begrenzte Zeit zur Verfügung steht, um die Prüfungsverfahren für viele Mandanten gleichzeitig angemessen durchzuführen.¹⁶² Eine Beeinträchtigung der Prüfungsqualität kann schwere Reputationsverluste nach sich ziehen, wie die Skandale von Enron und Wirecard gezeigt haben.

Insoweit ist auch auffällig, dass als häufigste Ursache für einen Konflikt „Zeitdruck“ genannt wird. Ausreichende Zeit wird als Voraussetzung für eine qualitativ hochwertige Arbeit gesehen, die nach Ansicht der Befragten bei übermäßiger Arbeitsbelastung nicht mehr möglich ist. Auch der Druck von Vorgesetzten und Klienten führt nach der Meinung der Befragten zu ethischen Konflikten.

Diese Ergebnisse deuten darauf hin, dass im Unternehmensalltag nach wie vor ein Widerstreit zwischen der Einhaltung ethischer Grundsätze und wirtschaftlichen Interessen festzustellen ist. Es ist Aufgabe der Unternehmensführung, dem im Sinne einer nach außen proklamierten Ethikkultur nach innen noch entschiedener und konkreter zu begegnen. Dies kann bedeuten, dass wirtschaftliche Interessen des Unternehmens zugunsten ethischer Grundsätze zurückstehen müssen.

Umgang mit ethischen Konflikten

Der Umgang des Unternehmens mit ethischen Konflikten wird in der Umfrage überwiegend positiv beurteilt. Dies betrifft sowohl die ausreichende Gelegenheit Konflikte anzusprechen als auch die Unterstützung bei der Lösung. So spielt die Speak-up Kultur nach der Einschätzung der Experten eine große Rolle. Die von ihnen angeführten Beispiele weisen auf eine positive und weitgehende Umsetzung in den Unternehmen hin. Auch der Umgang des Unternehmens mit ethischen Konflikten wird in der Umfrage überwiegend positiv beurteilt. Der

¹⁶² Vgl. Gul et al. (2017), S. 84.; López, D.M./ Peters, G.F. (2012), S.140.

unternehmensinterne Verhaltenskodex scheint den Mitarbeitern bei der Lösung der Konflikte ebenso zu helfen.

Ethikmaßnahmen wie Ethikschulungen werden sowohl hinsichtlich des Inhalts als auch der Verfügbarkeit positiv eingeschätzt. Auffällig ist allerdings, dass die Befragten eine neutrale Haltung gegenüber der Transparenz der Entscheidungsprozesse in ethischen Konflikten einnehmen. Auch dieser Punkt deutet darauf hin, dass seitens der Unternehmensführung eine offene Kommunikation, welche in der Literatur insbesondere von *Wieland* betont wird, hinsichtlich der Einbindung von Ethik in alltägliche Entscheidungsprozesse noch nicht immer eindeutig ist.

Die dargelegten Ergebnisse stützen die Erkenntnisse der bisherigen Forschung, dass der Verhaltenskodex in einem Unternehmen ein wirksames Instrument ist ebenso wie der Führungston seitens der Vorgesetzten, um Ethikkultur zu implementieren. Möglicherweise gibt es in den Unternehmen unterschiedliche Erfahrungen oder Wahrnehmungen darüber, wie transparent diese Prozesse tatsächlich sind. Somit zeigen die Ergebnisse keine Diskrepanz zu den dargestellten Konzepten.

6. Limitationen der Arbeit

Die Ergebnisse der Arbeit unterliegen folgenden Grenzen, die sich aus Ansatz und Umfang ergeben.

In Bezug auf die qualitative Datenerhebung ist als Limitation anzumerken, dass das Forschungsthema Unternehmensethik die Beschreibung moralischen Handelns, umfasst. Die Interviewexperten waren sich dieser sensiblen Thematik bewusst und antworteten daher sehr sorgfältig und bedacht. Über unmoralische Praktiken wurde möglicherweise weniger offen gesprochen, was zu einer Einschränkung der erfassten Daten führen kann.

Die quantitative Datenauswertung der Umfrage untersucht keinen statistischen Zusammenhang zwischen den untersuchten Komponenten des Fragebogens. Dies liegt neben der thematischen Eingrenzung daran, dass die Komponenten des Fragebogens zum Teil aus der Literatur herangezogen wurden, jedoch keine Faktoranalyse erfolgte, um die Güte der Messung des Fragebogens sicherzustellen. Das Modell von *Kaptein (2008)* wurde als Grundlage verwendet, jedoch wurde der Fragebogen aufgrund seiner Länge gekürzt, um die Zeitbelastung der Befragten während der Busy Season (in der Wirtschaftsprüfung) zu minimieren. Dies könnte jedoch dazu geführt haben, dass einige Aspekte nicht ausreichend berücksichtigt wurden.

Zudem ist die Stichprobengröße von 58 Befragten zu gering, um repräsentativ für WP-Gesellschaften insgesamt zu sein.

Die Berücksichtigung und Untersuchung der beiden Branchen Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung innerhalb des Untersuchungsgegenstandes WP-Gesellschaft erwies sich als herausfordernd für diese Arbeit. Obwohl beide Branchen innerhalb eines Unternehmens existieren, wie in den Big Four Gesellschaften, sind ihre strukturellen Unterschiede in Bezug auf die Tätigkeit und Regulierung dieser wesentlich. Allerdings war es aufgrund des begrenzten Umfangs der Arbeit nicht möglich, jede Branche umfassend darzustellen, was zu Einschränkungen bei der Interpretation der Ergebnisse der Gruppenunterschiede führte. Insbesondere die Frage nach persönlichen Erfahrungen mit ethischen Konflikten könnte genauer untersucht werden. Die Bedeutung von Verschwiegenheit bei Unternehmensberatern und offener Kommunikation bei Wirtschaftsprüfern scheint in der Praxis herausfordernd zu sein. Weitere Untersuchungen könnten den Hintergrund dieser Ergebnisse in Bezug auf weitere Strukturunterschiede der beiden Branchen analysieren

Neben der Branchenunterscheidung wurden keine weiteren Gruppenvergleiche vorgenommen. Eine Betrachtung der Ergebnisse unter Berücksichtigung von Unterschieden nach Joblevels könnte weitere interessante Einblicke liefern. Es wäre interessant zu sehen, ob es Unterschiede in der Wahrnehmung ethischer Fragestellungen und in der Bewertung von unmoralischem Verhalten zwischen verschiedenen Hierarchieebenen innerhalb der Organisationen gibt.

Die Ergebnisse der vorliegenden Arbeit beschränken sich auf Big Four Gesellschaften in Deutschland und Österreich. Dies führt zu einer Einschränkung der Übertragung der Ergebnisse auf andere Länder oder kleinere WP-Gesellschaften. Zukünftige Forschungen könnten die Untersuchung auf kleinere WP-Gesellschaften und weitere Länder ausdehnen.

Gesetze und Verordnungen

BGBI. II Nr.94/2003.

International Standard on Auditing (ISA) 200 - Objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing.

Rechtsvorschrift für Unternehmensberatungs-Verordnung- Zulassungsvoraussetzungen,
Fassung vom 13.06.2023.

Internetquelle

APAS (2023): Die APAS- Einrichtung und Aufbau. URL:

https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die_APAS/Einrichtung_und_Aufgaben/einrichtung_und_aufbau_node.html. Zugriff am 10.09.23

BDU (2021): Berufsgrundsätze des Bundesverbandes Deutscher Unternehmensberater BDU e.V.. URL: https://www.mmc-luedenscheid.de/wp-content/uploads/2021/03/berufsgrundsaeetze_bdu.pdf. Zugriff am 13.09.23.

Deloitte (2022): Global Principles of Business Conduct. URL:

<https://www.deloitte.com/global/en/about/story/purpose-values/global-principles-of-business-conduct.html>. Zugriff am 01.07.23.

EFRAG (2021): Annual Report 2021. URL:

https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG+Annual+Review+2021_final.pdf. Zugriff am 15.06.23.

Europäische Kommission (2021): Bericht der Kommission an das europäische Parlament, den Rat, die europäische Zentralbank und den europäischen Ausschuss für Systemrisiken - über die Entwicklungen auf dem EU-Markt für Abschlussprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß Artikel 27 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Brüssel, den 28.01.21. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0029&from=EN>. Zugriff am 14.06.23.

EY (2022): Goba Code of Conduct. URL: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/home-index/ey-global-coc-brochure-april-2022-v2.pdf. Zugriff am 01.07.2023.

IAASB (2018): Handbuch des internationalen Verhaltenskodex für Berufsangehörige- einschließlich internationaler Unabhängigkeitsstandards. Ausgabe 2018.

https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/IFAC_Verhaltenskodex_Berufsangehoerige.pdf. Zugriff am 13.04.23.

IAASB (2021): public report: spearheading change to enhance confidence in audits and assurance, https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/iaasb-public-report-2021-spearheading-change-enhance-confidence.pdf. Zugriff am 13.04.23.

IAASB (2021a): Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. Volume 1 2021 Edition, URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf. Zugriff am 13.04.23.

IDW (2020): EU Regulierung- Der Abschlussprüfung: Inhalte und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie. URL: <https://www.idw.de/IDW/Medien/Positionspapier/Downloads-IDW/Down-Positionspapier-Zweifelsfragen-5-Auflage.pdf>. Zugriff am 09.06.23.

IDW (2023): IDW Wertekodex für Wirtschaftsprüfer*innen. URL: <https://www.idw.de/idw/themen-branchen/wertekodex/>. Zugriff am 10.06.23.

IDW (2023a): Der IDW- Wertekodex für Wirtschaftsprüfer*innen- Fragen und Antworten zum Wertekodex. URL: <https://www.idw.de/idw/themen-branchen/wertekodex/>. Zugriff am 10.06.23.

KPMG (2016): EU Audit Reform und Abschlussprüfungsreformgesetz- Wegweise durch die Neuregelungen. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/de-eu-audit-reform-wegweiser-2016-KPMG.pdf>. Zugriff am 15.06.23.

KPMG (2020): KPMG's Global Code of Conduct 2020. URL: <https://kpmg.com/xx/en/home/about/who-we-are/governance/global-code-of-conduct.html>. Zugriff am 01.07.23.

PCAOB (2022): Annual Report. URL: https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/annual_reports/2022-annual-report_final.pdf?sfvrsn=d73be283_2. Zugriff am 15.06.23.

PWC (2023): PwC's Code of Conduct – Living our Purpose and Values. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/about/ethics/pwc-code-of-conduct-2023-final.pdf>. Zugriff am 01.10.2023.

statista (2021): Umsatz der größten Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen weltweit (Big Four) Geschäftsjahr 2020/21 nach Geschäftssegment. Veröffentlicht von Graefe, L. am 25.01.22. URL:

<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/445528/umfrage/umsatz-der-groessten-pruefungs-und-beratungsunternehmen-weltweit-nach-segmenten/#:~:text=Mit%20den%20Big%20Four%20werden,der%20Kernsegmente%20der%20Big%20Four>. Zugriff am 15.06.23.

SEC (2002): Final Rule: Certification of Disclosure in Companies' Quarterly and Annual Reports. S.33-8124. URL: <http://www.sec.gov/rules/final/33-8124.htm>, Zugriff am 09.06.2023.

Süddeutsche Zeitung (2023): Harte Strafe gegen Wirtschaftsprüfer EY im Wirecard- Skandal. Radomsky, S./ Zydra, M. am 03.04.2023. URL: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/ey-wirecard-skandal-wirtschaftspruefer-strafe-1.5780537>. Zugriff am 26.10.23.

WKO (2019): Berufsgrundsätze und Standesregeln in der Unternehmensberatung. <https://www.wko.at/branchen/information-consulting/unternehmensberatung-buchhaltung-informationstechnologie/unternehmensberatung/berufsgrundsaeetze-und-standesregeln.html>. Zugriff am 13.09.23.

WKO (2023): Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG). <https://www.wko.at/bilanzbuchhaltungsbehoerde/wirtschaftstreuhandberufsgesetz>. Zugriff am 20.07.2023.

Literaturverzeichnis

- Baker C.R./ Mikol, A./ Quick, R. (2001): Regulation of the statutory auditor in the European Union: a comparative survey of the United Kingdom, France and Germany, in: *European Accounting Review* (10) 2021, S.763-786.
- Ballwieser, W./ Clemm, H.: Wirtschaftsprüfung. In: *Handbuch der Wirtschaftsethik*, Bd. 3, *Ethik wirtschaftlichen Handelns.*, hrsg. v. Korff, W. et al., Gütersloh 1999, S. 399-416.
- Ballwieser, W./ Dobler, M (2003): Bilanzdelikte: Konsequenzen, Ursachen und Maßnahmen zu ihrer Vermeidung, in: *Die Unternehmung* (6) 2003, S.449-469.
- Ballwieser, W. (2008): Entwicklung und Problemfelder von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. in: *Wirtschaftsprüfung im Wandel - Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance.* hrsg. v. Ballwieser, W./ Beck, W. G., München 2008, S. 1-15.
- Benston, G.J./ Hartgraves, A.L. (2002): Enron: what happened and what we can learn from it. in: *Journal of Accounting and Public Policy* (21) 2002, S.105-127.
- Bentham, J. (2010): A Fragment on Government. In: *The Colected Works of Jeremy Bentham: A Comment on the Commentaries and a Fragment on Government*, hrsg. v. Burns, J. H. et al., Oxford 2010, S. 391-501.
- Bertl, R./ Karglmayer, J. (2019): Betriebscharakter und Organisation wirtschaftsprüferische Tätigkeit, in: *Handbuch Wirtschaftsprüfung*, hrsg. v. Bertl, R./ Hirschler, K./ Aschauer, E., Wien 2019, S. 219-242.
- Birnbacher, D. (2013): *Analytische Einführung in die Ethik*, 3. Auflage, Berlin et al. 2013.
- Bodenstein, R. (2022): Unternehmensberatung - Entwicklung und Relevanz einer neuen Profession. in: *Exzellenz in der Unternehmensberatung- Beratungsprojekte erfolgreich durchführen – Leitlinien für Unternehmen und Berater.* hrsg. v. Bodenstein, R./ Herget J./ Ennsfeller, I.A., Aufl. 2, Wien 2022.

- Bogner, A./ Litting, B./ Menz, W. (2014): Interviews mit Experten, eine praxisorientierte Einführung, Wiesbaden 2014.
- Bronnenmayer, M./ Wirtz, B.W./ Göttel, V. (2016): Success factors of management consulting, in: Review Management Science (10) 2016, S. 1-34.
- Cleff, T. (2019): Angewandte Induktive Statistik und Statistische Testverfahren. Eine computergestützte Einführung mit Excel, SPSS und Stata, Wiesbaden 2019.
- Donelson, D.C./ Ege, M./ Imdieke, A.J./ Maksymov, E. (2020): The revival of large consulting practices at the Big 4 and audit quality, in: Accounting, Organizations and Society (87) 2020.
- Ennsfellner I.A./ Herget, J. (2022): Die Profession – Legitimation, Stakeholder und Reifegrad, in: Exzellenz in der Unternehmensberatung, hrsg. v. Bodenstein, R./ Herget J./ Ennsfellner, I.A. Aufl. 2, Wien 2022, S.201-236.
- Eisenführ, F. / Weber, M. (2003): Rationales Entscheiden, Aufl. 4, Berlin 2003.
- Erwin, P.M. (2010): Corporate Codes of Conduct: The Effects of Code Content and Quality on Ethical Performance, in: Journal of Business Ethics (10) 2010, S. 535-548.
- Espimosa-Pike, M./ Barrainkua, I. (2016): An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict, in: Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review (19) 2010, S.10-20.
- Fuchs, F. (2021): Subjektunabhängige analytische Unternehmensethik- Begründung und Relevanz als praktisch-normative Betriebswirtschaftslehre, Vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Kaiserslautern genehmigte Dissertation, Kaiserslautern 2021.
- Gehring, M. (2016): Unternehmensreputation und Professional Service Firms - Eine empirische Untersuchung zur Hochschulabsolventenakquise, Wiesbaden 2016.
- Gillmann,J.-P.. (2002): Performance Measurement in Professional Service Firms, Gestaltungsmodell am Beispiel von Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen, Wiesbaden 2002.

- Gläser, J./ Grit, L. (2010): Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse als Instrumente rekonstruierender Untersuchungen, Aufl. 4, Wiesbaden 2010.
- Gul F. A./ Shuai, M./ Karen, L. (2017): Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market, in: Journal of International Accounting Research (16/1) 2017, S.83-105.
- Greenwood, R./ Suddaby, R. (2006): Institutional Entrepreneurship in Mature Fields: The Big Five Accounting Firms, in: The Academy of Management Journal (49/1) 2006, S.27-48.
- Hesseler, M. (2011): Unternehmensethik und Consulting, Berufsmoral für professionelle Beratungsprojekte, Aufl. 1, München 2011.
- Heuermann, R. / Herrmann, F. (2003): Unternehmensberatung. Anatomie und Perspektiven einer Dienstleistungselite, München 2003.
- Hübner, D. (2018): Einführung in die philosophische Ethik, Aufl.2, Göttingen 2018.
- Kant, I. (1968): Grundlegung zur Metaphysik der Sitten, in: Kants Werke, Akademie Textausgabe, Bd. IV, Berlin 1968, S. 385-464.
- Kampe, T. (2011): Führung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Intellectual Capital als Rahmenkonzept des strategischen Managements in Professional Service Firms, Wiesbaden 2011.
- Kaptein (1999): Integrity Management. in: European Management Journal (6/17) 1999, S.625-634.
- Kaptein, M. (2008): Developing and testing a measure for the ethical culture of organizations: The corporate ethical virtues model, in: Journal of Organizational Behavior (29/7) 2008, S.923-947.
- Kaptein, M. (2010): The ethics of organizations: A longitudinal study of the U.S. working population, in: Journal of Business Ethics (92) 2010, S.601-618.
- Kaptein, M./ Schwartz, M.S. (2008): The Effectiveness of Business Codes: A Critical Examination of Existing Studies and the Development of an Integrated Research Model, in: Journal of Business Ethics. (77) 2008, S.111-127.

- Kerler, W./ Killough, L. (2009): The Effects of Satisfaction with a Client's Management During a Prior Audit Engagement, Trust, and Moral Reasoning on Auditors' Perceived Risk of management fraud, in: Journal of Business Ethics (85) 2009, S.109-136.
- Kipping M./ Clark T. (2012): Researching management consulting, in: oxford handbook of management consulting, Oxford University Press, Oxford, S.1-28.
- Koch, C. (2005): Die öffentlich-rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers im internationalen Kontext (insbesondere EU), in: Der Konzern. (11/12) 2005, S.723-733.
- Kreikebaum, H (1996): Grundlagen der Unternehmensethik, Stuttgart 1996.
- Kuckartz, U. (2010): Einführung in die computergestützte Analyse qualitativer Daten, Wiesbaden 2010.
- Kuckartz, U. (2014): Mixed Methods Methodologie, Forschungsdesigns und Analyseverfahren, Wiesbaden 2014.
- Kuckartz, U. (2017): Datenanalyse in der Mixed-Methods-Forschung - Strategien der Integration von qualitativen und quantitativen Daten und Ergebnissen, in: Köln Z Soziol (69) 2017, S.157-183.
- Kühn, C.J. (2015): Corporate Entrepreneurship in Professional Service Firms - Eine Fallstudienuntersuchung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Anwaltskanzleien, Dissertation Universität Bayreuth.
- Küpper, H.-U. (2011): Unternehmensethik: Hintergründe, Konzepte, Anwendungsbereiche, Aufl. 2, Stuttgart 2011.
- Küpper, H.-U./ Schreck, P. (2008): Unternehmensethik in Praxis, Forschung und Lehre- Status quo und Perspektiven im deutschsprachigen Raum, in: zfbf Sonderheft. (58) 2008, S.72-92.
- Lay, R. (1993): Die Macht der Unmoral- Oder die Implosion des Westens, Düsseldorf 1993.
- Lenz, H. (2002): Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA, in: Der Betrieb (57) 2002. S.2270-2275.

- Lenz, H. (2008): Der Rationale Prüfer und moralische Normen: Ist der Ethikkodex für Wirtschaftsprüfer mehr als nur ein Lippenbekenntnis? in: Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensethik, hrsg. v. Scherer, A.G./ Patzer, M., S.315-336.
- López, D. M./ Peters, G. F. (2012): The effect of workload compression on audit quality. Auditing, in: A Journal of Practice & Theory, (31/4) 2012, S.139-165.
- Mayring, P. (1997): Qualitative Inhaltsanalyse- Grundlagen und Techniken, Aufl. 6, Weinheim 1997.
- Nordenflycht, A. (2010): What is a professional service firm? Toward a theory and taxonomy of knowledge-intensive firms, in: Academy of Management Review (35) 2010, S.155-174.
- Noßmann, A. (2021): Ökonomische Ethik der Unternehmensberatung, Dissertation HHL Leipzig Graduate School of Management.
- Ott, C.(2008): Die Haftung von Wirtschaftsprüfern gegenüber Anlegern am Kapitalmarkt. in: Internationalisierung des Rechts und seine ökonomische Analyse, hrsg. v. Eger, T./ Bigus, J./ Ott, C./ Wangenheim, G., S.171-192.
- Pieper, A. (2003): Einführung in die Ethik, Aufl. 5, Tübingen et al. 2003.
- Rich, A. (1984): Wirtschaftsethik - Grundlagen in theologischer Perspektive, Gütersloh 1984.
- Rottluff, J. (2018): Code of Conduct, in: CSR und Compliance- Synergien nutzen durch ein integriertes Management, hrsg. v. Kleinfeld, Annika Martens, Berlin 2018, S.181-190.
- Scherer, A. G./ Alt, J. M. (2002): Unternehmensethik für Professional Service Firms: Problemstatbestände und Lösungsansätze. in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Unternehmensethik (3) 2002, S.304-336.
- Schäfer, D. (2020): Wirecard- ein Menetekel für die Wirtschaftsprüfung. in: Wirtschaftsdienst, (100) 2020, S.562-563.
- Schwartz, M. S. (2002): A code of ethics for corporate code of ethics. in: Journal of Business Ethics (41) 2002, S.27-43.

- Schwartz, M. S./ Dunfee, T.W./ Kline, M.J. (2005): Tone at the Top: An Ethics Code for Directors?, in: Journal of Business Ethics (58) 2005, S.79-100.
- Suchanek, A. (2008): Die Relevanz der Unternehmensethik im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre, in: Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensethik, hrsg. v. Scherer, A.G./ Patzer M., Wiesbaden 2008, S.15-31.
- Suddaby, R./ Cooper, D. J./ Greenwood, R. (2007): Transnational regulation of professional services. Governance dynamics of field level organizational change, in: Accounting, Organizations and Society (32) 2007, S. 333-362.
- Swart, J./ Kinnie, N. (2003): Knowledge-intensive firms: the influence of the client on HR systems, in: Human Resource Management Journal (13) 2003, S. 37-55.
- Tiemann, R. (1999): Ethische Branchenstandards- Ein Lösungsweg für Unternehmen aus moralischen Dilemmata, München et al. 1999.
- Ulrich, P. (1993): Transformation der ökonomischen Vernunft, Aufl. 3, Bern 1993.
- Ulrich, P. (2001): Integrative Wirtschaftsethik, Aufl.3, Bern 2001.
- Ulrich, P. (2016): Integrative Wirtschaftsethik: Grundlagen einer lebensdienlichen Ökonomie, Aufl. 5, Bern 2016.
- Wieland, J. (1998): Wie kann Unternehmensethik praktiziert werden? Aufgabenfelder und strategische Anknüpfungspunkte, in: Unternehmensethik in der Praxis, Impulse aus den USA, Deutschland und der Schweiz, hrsg. v. Ulrich, P./ Wieland, J., Bern 1998.
- Wieland, J./ Grüninger, S. (2000): EthikManagementSystem und ihre Auditierung-Theoretische Einordnung und praktische Erfahrung, in: Unternehmensethik in der Wirtschaftspraxis, hrsg. v. Bausch, T./ Kleinfeld A./ Steinmann H., München et al. 2000, S.155-187.
- Wieland, J. (2007): Die Ethik der Governance, Aufl. 5, Marburg 2007.
- Zilch, C. (2010): Die motivationale Wirkung der Regulierung der Akteure in der Wirtschaftsprüfung, Dissertation Universität Trier.

Anhang A: Transkript des Experteninterview 1

Transkript des Interview 1 vom 18.06.23

SPK_1: Interviewer / SPK_2: Interviewter

- 1 #00:00:00# SPK_1
2 Hallo. Vielen Dank, dass Sie sich für das Interview Zeit genommen haben. Ich habe Ihnen
3 den Interviewleitfaden ja vorab per Email geschickt, und würde diesen jetzt gerne schrittweise
4 mit Ihnen durchgehen. Die erste Frage des Fragenkataloges lautet, welche ethischen
5 Grundsätze und Werterahmen prägen die Praxis der Wirtschaftsprüfung am stärksten?
- 6 00:00:20 SPK_2
7 Da würde ich sagen (,) also natürlich hat das IDW Ende letzten Jahres mit dem Wertekodex
8 eine umfassende Zusammenstellung von Verhaltensgrundsätzen (,)
9 vorgelegt. Die zwei Werte, die ich für die Praxis besonders hervorheben, sind definitiv
10 Integrität und die Orientierung an den Interessen und den Ansichten der Mitarbeiter.
- 11 Das glaube ich, sind die beiden, die (die) herausstechen.
- 12 Integrität, warum als erstes die Integrität? Integrität ist die Basis für alles, was wir tun. Der
13 Gesetzgeber hat uns den Auftrag erteilt, ein öffentliches Urteil zu Finanzinformationen und
14 auch nicht finanziellen Informationen abzugeben, die Unternehmen gemäß ihrer gesetzlichen
15 Verpflichtung veröffentlichen wollen, ... auf deren Basis dann wiederum
16 Kapitalmarktteilnehmer Entscheidungen treffen. Damit unsere Urteile über diese
17 Finanzinformationen in der Öffentlichkeit glaubwürdig sind, steht die Integrität derer, die das
18 Urteil fällen, an allererster Stelle für uns. ...
- 19 Das Interesse an Mitarbeitern (,) -der zweite Punkt- steht deswegen ganz oben, weil wir in der
20 Praxis natürlich mit gut ausgebildeten und motivierten und interessierten Mitarbeitern beim
21 Kunden auftreten müssen. Denn nur ein wirklich interessiertes und hochqualifiziertes Team
22 macht dort den entsprechenden Eindruck und leistet das, was auch der Mandant von unserer
23 Tätigkeit dort erwartet.
- 24 00:01:49 SPK_1
25 OK. Auf jeden Fall. OK, und welche Ethikmaßnahmen existieren konkret? Wie werden diese
26 tatsächlich umgesetzt?
- 27 00:02:30 SPK_2
28 Natürlich haben wir bei KPMG einen ausgearbeiteten Code of Conduct, der als
29 Verhaltenscode für unsere Mitarbeiter, aber eben auch bis hin zum Partner dient. Dieser ist
30 allerdings (,) oder bleibt nicht alleine stehen, sondern es kommt für uns vor allen darauf an,
31 dass immer wieder auch in der täglichen Arbeit darauf Bezug genommen wird.
- 32 Ein Beispiel, mit dem man einen solchen Code of Conduct und ein Wertegerüst wirklich aktiv
33 ins Leben ruft und zu Diskussionen innerhalb des Unternehmens aufruft, ist: zum Beispiel (,)
34 letzten Monat haben wir eine Kampagne über unsere Intranet gefahren, indem unsere fünf
35 Werte, die wir uns als KPMG ganz besonders vornehmen, jeweils für eine Woche mit
36 Podcasts, Interviews über das Intranet dargestellt und diskutiert haben. ...

37 Wichtig ist es, dass so ein Code of Conduct nicht einfach nur abgelegt wird, sondern eben
38 tatsächlich in der Diskussion im Unternehmen ist. Und ich muss ehrlich sagen, aus meiner
39 eigenen Praxis heraus, das zeigt auch entsprechend positiven Widerhall bei den Mitarbeitern,
40 weil man auch auf den Prüfungen in den Teams draußen und immer wieder mit den
41 Schlagworten angesprochen wird. Und diese Werte, (,) Auf diese Werte wird Bezug
42 genommen in der Diskussion mit den Kollegen.

43 00:04:01 SPK_1

44 Aha.

45 00:04:02 SPK_2

46 Darüber hinaus haben wir selbstverständlich als Ethikmaßnahme einen Rahmen, in dem auch
47 unethisches Verhalten zur Kenntnis gebracht, beziehungsweise gemeldet werden kann. Es
48 gibt eine Hotline, bei der Mitarbeiter die entsprechenden Fälle, bei denen sie unethisches
49 Verhalten beobachten, melden können, bei denen sich dann eine unabhängige Stelle darum
50 kümmert, ob hier tatsächlich ein Fehlverhalten vorliegt, oder ob es vielleicht nur eine falsche
51 Sichtweise war oder Informationen gefehlt haben, (,) aber so eine Hotline ist aus unserer Sicht
52 ganz besonders wesentlich.

53 00:04:46 SPK_2

54 Das ist interessant.

55 00:04:46 SPK_2

56 Die dritte Säule ist natürlich das aktive Führungsverhalten der Führungspersonen, sprich
57 unserer Partner und Manager auf den Teams. Auch sie werden ständig in Trainings und in
58 Webcasts angehalten, die Werte aktiv zu kommunizieren und auch im täglichen
59 Arbeitseinsatz zu leben.

60 00:05:11 SPK_1

61 OK und wenn gegen bestimmte Werte oder auch Regeln aus dem Code of Conduct verstoßen
62 wird, in der Praxis, (,) inwieweit gibt es Sanktionsmechanismen um das regelkonforme
63 Verhalten sicherzustellen.

64 00:05:44 SPK_2

65 Also das hängt natürlich immer von der Schwere des Verstoßes ab. Es gibt Regelverstöße, bei
66 denen man sagt, das stellen wir uns nicht als unsere Handlungsmaxime vor, wird aber nach
67 außen keinen weiteren Schaden erzeugen, dann genügt als Sanktion, wenn man das so nennen
68 möchte, unter Umständen auch ein Mitarbeitergespräch.

69 00:06:06 SPK_1

70 Was wäre ein Beispiel hierfür, was nicht so wichtig ist?

71 00:06:24 SPK_2

72 Was wäre dafür ein Beispiel, lass mich nochmal überlegen. (Pause)

73 00:06:52 SPK_2

74 Ach so, ja, wir können, wenn ich jetzt hier einfach durchgehe durch den Code of Conduct, die
75 Werte Excellence, Courage, Together. (,) Vielfalt und der gegenseitige Respekt (,) wenn wir
76 unseren also (,) unserer fünf Werte nehmen in unserem Unternehmen.

77 Wenn wir ein respektloses Verhalten im Team beobachten, oder wenn jemand eben nicht den
78 Erfolg des Teams, sondern eher seinen eigenen nach vorne stellt, dann wird man sowas
79 sicherlich im nächsten Mitarbeiter Gespräch aufgreifen. Das gilt (,) aber ich will nicht immer

80 nur von Mitarbeitern sprechen, natürlich genauso wie Partner, (,) die mit ihrem
81 Führungsverhalten vorangehen wollen. Also das ist sicherlich (,) das Mitarbeitergespräch ist
82 eines der einfachsten Sanktionsmechanismen. Wenn es sich um Verstöße gegen eher formelle
83 Vorschriften handelt. Seien es jetzt Fortbildungsverpflichtungen im Sinne von Excellence
84 oder gar Verstöße gegen die Unabhängigkeitsvorschriften. Dann sind hier firmeninterne
85 Sanktionsmechanismen durchaus vorgesehen, die bis zu Kürzungen des Bonus gehen können.
86 Und dann haben wir zu guter Letzt die ganze Hierarchie der berufsrechtlichen Verstöße, also
87 wenn tatsächlich Verstöße gegen die WPO vorliegen, sei es jetzt aus falscher
88 Berichterstattung oder einen Fehler in der Prüfung, dann ist der WP, (,) oder unterliegt der
89 WP natürlich den ganzen Sanktionsrahmen, wie Bußgeldern. Bußgelder bis hin zu 500.000€,
90 die dann die Wirtschaftsprüferkammer gegen den jeweiligen Wirtschaftsprüfer verhängen
91 kann. Also auch hier ein sehr abgestuftes System, je nachdem wie schwer der Verstoß liegt.

92 00:08:45 SPK_1

93 Und jetzt nochmal eine andere Frage zu den Feedbackgesprächen. Inwieweit und in welchem
94 Zyklus wird das Verhalten der Mitarbeiter eigentlich durch eine Feedbackkultur kontrolliert?

95 00:09:10 SPK_2

96 Also wir haben grundsätzlich eine Beurteilungs- und Feedbackgespräche nach jedem
97 größeren Projekt. Größer (,) würde ich einschätzen, als eine Einsatzdauer von mindestens 4
98 bis 6 Wochen. Und dann gibt es ein individuelles Feedbackgespräch und dann gibt es ein
99 zusammenfassendes Jahresgespräch, in dem Themen aufgegriffen werden können (,) und bei
100 aktueller Entwicklungsbedarf sprich, wenn es ein aktuelles Thema gibt, dann würde man auch
101 ein Halbjahresgespräch ansetzen.

102 00:09:21 SPK_1

103 Und wie sieht die Schwerpunktsetzung in so einem Gespräch aus? Welche Gewichtung
104 erfährt zum Beispiel das Verhalten im Team? Das Gespräch ist ja bestimmt nicht nur auf
105 Fachkompetenz ausgelegt.

106 00:09:56 SPK_2

107 Ohne große Prozentsätze festzulegen. (,) Ich würde sagen, es ist mindestens gleichwertig, weil
108 (,) das hatte ich ja zuvor schon eingeführt. Wir leben davon, dass wir als wirklich
109 gemeinsames und gemeinsam motiviertes Team beim Mandanten auftreten und dort die
110 Arbeit so gut wie möglich machen und jeder seinen Beitrag, (,) sei es jetzt Spezialisten oder
111 der Manager, der die ganze Prüfung leitet, (,) jeder will das Beste für sich und nicht nur für
112 sich, sondern eben auch für das gesamte Team und für das gesamte Projekt einbringt

113 00:10:15 SPK_1

114 OK, ja, und welche Motive spielen bei der Einführung eines Werteprogramms in der
115 Wirtschaftsprüfung die größte Rolle? (,) um Verhalten sicherzustellen so wie es deklariert ist.

116 00:10:43 SPK_2

117 Also ich würde, (,) ich würde da zwei Motive ganz sicherlich nach vorne stellen wollen. Das
118 eine ist ein nach außen gerichtetes Motiv, das natürlich auch hier ein entsprechender Kodex
119 gegenüber der interessierten Öffentlichkeit präsentiert wird und sich die die Öffentlichkeit,
120 der Adressat unserer Prüfungsurteile, auch eine Meinung bilden kann oder ein Bild davon
121 machen kann, wie diese Urteile zustande kommen. Wie wir intern agieren und das zweite, (,) und das ist sehr interessant, auch immer an jüngeren Mitarbeitern zu beobachten, dass die
122 Mitarbeiter einen solchen Werterahmen selbst sehr stark einfordern, die junge Generation sehr
123 stark „Purpose driven“ natürlich, möchte wissen für wen sie arbeitet und wie das
124 Unternehmen insgesamt ausgerichtet ist. Und auch (,) das ist ein Aspekt moderner Führung,

126 moderner Unternehmenskultur, einen entsprechenden Wert sich selbst zu geben und den dann
127 auch, wie gesagt, im Tagesgeschäft zu leben.

128 00:12:10 SPK_1

129 Aha (,) Würdest du zudem sagen, dass es sehr wichtig ist, gerade in der Branche der
130 Wirtschaftsprüfung, dass WP-Gesellschaften das ausdrücklich definieren, für was sie stehen?

131 00:12:17 SPK_2

132 Ja, das glaube ich schon, weil da gilt der alte Satz, „Tu Gutes und Rede darüber“. Die
133 Öffentlichkeit hat diesen Anspruch und man kann natürlich auch gewisse
134 Erwartungshaltungen in der Öffentlichkeit viel besser managen, viel besser steuern: was kann
135 von einem Wirtschaftsprüferurteil erwartet werden, wo sind auch Grenzen und gerade diese
136 Diskussion ist natürlich auch eine Ursache gewesen, warum, letztendlich der IDW so explizit
137 diese Diskussion aufgegriffen hat und jetzt Ende 2022 diesen Kodex für alle verabschiedet
138 hat, (,) für alle bindend, damit die Öffentlichkeit weiß, auf welcher Basis agieren
139 Wirtschaftsprüfer, was sind die grundlegenden Verhaltensnormen und was ist der Rahmen.

140 00:12:48 SPK_1

141 Und der Wirtschaftsprüfer selbst muss das auch wissen. Oder ist es dem eigentlich schon
142 klar? Also ich mein das jetzt auch eher aus der Sicht der Mitarbeiter einer WP Gesellschaft,
143 muss denen das so klar definiert werden, wofür sie arbeiten und wie sie sich verhalten oder
144 glaubst du, dass ein Verhaltenskodex für die Öffentlichkeit ist und das Verständnis, dass die
145 Öffentlichkeit sieht, „OK sie wissen, wie Sie mit Ihrer Verantwortung umgehen“, oder
146 glaubst du, dass die Wirtschaftsprüfer selber auch manchmal daran erinnert werden müssen,
147 wie welche Werte irgendwie an erster Stelle steht?

148 00:13:29 SPK_2

149 Ich glaube fest, dass man definitiv immer wieder darüber reden muss, weil dieses „immer
150 wieder diskutieren“, sich so ein Wertekatalog vor Augen führen, Diskussionen, wie ich sie
151 vorher beschrieben hatte im Rahmen unserer Wertewochen zum Beispiel, bringen diese
152 Verhaltensweisen, an die wir uns alle halten wollen ja ganz anders ins Bewusstsein und nur,
153 wenn sie im Bewusstsein sind, werden sie auch in der täglichen Praxis umgesetzt, und
154 deswegen ist es wichtig.

155 00:14:05 SPK_1

156 Genau, OK, perfekt. Und dann die Frage, welche Faktoren beeinflussen und dann vor allem
157 erschweren die Umsetzung der proklamierten Werte?

158 00:14:15 SPK_2

159 Ich glaube auch ein: einfach nur formal existierender Werterahmen, (,) den man einmal beim
160 Einstiegsgespräch ausgehändigt bekommt, also der Code of Conduct und der dann in den
161 Unterlagen versendet, ohne dass er immer wieder in der täglichen Praxis aufgegriffen wird,
162 ohne dass dazu Training stattfinden, ohne dass es auch kritische Diskussionen über diese
163 Werte gibt. Ich glaube auch, dass es besonders wichtig (,) auch unsere Werte, die wir jetzt
164 definiert haben, haben sich über die Jahre immer wieder entwickelt. Es wurden andere
165 Schwerpunkte wichtiger. Man hat hier noch mal einen anderen Fokus gesetzt und ich glaube,
166 diese Arbeit, die bei uns letztendlich von einer eigenen Gruppe innerhalb der HR Abteilung
167 auch betrieben wird, die ist ganz entscheidend, um einen solchen Werterahmen am Leben zu
168 halten und dann auch tatsächlich einen Effekt in der Praxis und im Verhalten jedes Einzelnen
169 auszulösen.

170 00:15:11 SPK_1
 171 Existiert in der Praxis, zum Beispiel auch auf Ebene der Partner und Manager oder Teamleiter
 172 die Einstellung „Ethik ist ein Thema, doch es ist nervig“, „Ich weiß doch, ich muss mich
 173 richtig verhalten, ich schau mir das jetzt nur einmal kurz an und mach meine Schulungen und
 174 dann ist aber auch gut.“ Ist das ein Thema?

175 00:16:04 SPK_2
 176 Also ich glaube ganz wesentlich für die Bedeutung und die Wahrnehmung ist „The Tone from
 177 the Top.“ Wie ernst nimmt das Top Management, wie ernst nehmen die
 178 Führungsverantwortlichen diese Diskussion, wenn da natürlich so eine breite Meinung
 179 herrscht, „na ja, das müssen wir auch irgendwie machen“, dann wird es bei Mitarbeitern nie
 180 wirklich ankommen und dann wird es auch in der Praxis nicht gelebt werden. Deswegen ist es
 181 bei uns schon so, dass die einzelnen Partner wirklich verpflichtet werden, diese Themen in der
 182 Tagesarbeit voranzutreiben. Einer der ersten Verstöße gegen unseren Ethikkodex, wäre ihn
 183 nicht ernst zu nehmen.

184 00:16:52 SPK_1
 185 Und beobachtest du, dass das ernster genommen wird oder hat sich das jetzt geändert?

186 00:17:03 SPK_2
 187 Also ich kann es wirklich beobachten, dass es sehr ernst genommen wird bei uns, weil gerade
 188 solche Aktionen, wie die Wertewochen, die wir wie gesagt jetzt gerade durchgeführt haben,
 189 die bedeuten auch für das Unternehmen einen unglaublichen Aufwand, das kostet ja alles
 190 Geld sowas zu produzieren, es in die Breite und in die Fläche zu bringen und die Tatsache,
 191 dass wir uns diese Mühe machen, dass wir diesen Aufwand tragen, zeigt, dass wir bei KPMG
 192 das Thema wirklich sehr ernst nehmen. Und auch Leben wollen. ...

193 Ich glaube, weil die Frage ja auch danach war, was kann es behindern? Ich glaube, ein
 194 Thema, auf das man auch achten soll, ist, dass man diese Ethikdiskussion ein bisschen vom
 195 Sockel holt. Also wenn man es zu hoch aufhängt, dann wird es sehr schwierig, das in die
 196 praktische Tagesarbeit zu integrieren und deswegen sind gerade solche internen
 197 Diskussionen, was bedeutet Integrity, was bedeutet Excellence eigentlich in unserer
 198 Tagesarbeit, was trägt die Firma dazu bei, was wird von jedem Mitarbeiter erwartet, was von
 199 jedem Partner erwartet. Solche Diskussionen machen das ganze greifbar und dann passiert
 200 auch was draußen und dann haben wir Effekt.

201 00:18:15 SPK_1
 202 Ja gut, OK. Welche Beziehungen bestehen nach deiner Ansicht zwischen der erfolgreichen
 203 Implementierung eines werbe Programms und dem wirtschaftlichen Erfolg von
 204 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften? Und welche Konfliktfelder siehst du da primär?

205 00:18:40 SPK_2
 206 Also das Konfliktfeld ist natürlich, (,) ich hatte das gerade eben schon gesagt, dass solche
 207 Programme und auch die Konsequenzen aus bestimmten Werten, die man in der Tagesarbeit
 208 dann treffen muss, im Zweifel Geld kosten können. Das ist der Hauptkonflikt, sie kosten Geld
 209 und sie kosten Zeit, sie machen das ganze anstrengend. Nichtsdestotrotz bin ich der festen
 210 Überzeugung, dass für eine nachhaltige Unternehmensentwicklung das Einhalten und das
 211 Leben eines solchen Werterahmens absolut essentiell ist. Junge Mitarbeiter oder Einsteiger,
 212 Berufseinsteiger, die sich für diesen Beruf interessieren, die Fragen danach, (,) das ist
 213 wirklich eine Entwicklung, die wir ganz stark sehen in den in den jungen Generationen. Man
 214 hat Schwierigkeiten, Mitarbeiter für das Unternehmen zu gewinnen, wenn man nicht einen
 215 entsprechenden Purpose oder einen Werterahmen dem Mitarbeiter anbieten kann. Dass der

216 weiß, wofür er steht, wofür das ganze Unternehmen steht und wo er sich hin entwickeln kann.
217 Das ist ganz essentiell und ich glaube auch wiederum hier nach außen gerichtet: eine Firma,
218 die ihre Werte und ethisches Verhalten nach außen nicht wirklich sichtbar macht und nach
219 außen nicht wirklich umsetzt und lebt, die wird im Bereich der Wirtschaftsprüfung mittel und
220 langfristig auf keinen Fall Erfolg haben, weil auch die Mandanten natürlich eine
221 entsprechende Erwartungshaltung an die Wirtschaftsprüfer herantragen.
222

223 00:20:09 SPK_1

224 Und jetzt dann vielleicht nochmal zu den Konfliktfeldern der einzelnen Werte. Welche
225 Hauptkonfliktfelder siehst du bei euren 5 Werten in der Praxis?

226 00:20:42 SPK_2

227 Also bei Integrity geht es letztendlich um die Glaubwürdigkeit, wie wir unsere Urteile nach
228 außen vertreten. Die Konflikte, die hier auftreten, hängen deswegen immer mit eigenen
229 Interessen zusammen oder von einem Verhalten ab, dass diese Glaubwürdigkeit untergraben
230 könnte. Zum Beispiel weil man persönlich einen bestimmten wirtschaftlichen Vorteil
231 ausnutzen möchte, indem man sich einen bestimmten Mitarbeiterinsatz spart und damit als
232 Partner dann einen besseren Projekt Erfolg zu erzielen. Das sind in der Praxis aber auch alle
233 Themen rund um die Independenceregeln, die wir einzuhalten haben, sowohl als Gesellschaft
234 als auch als Mitarbeiter und Partner in Wirtschaftsprüfungsunternehmen. Man darf nicht in
235 Unternehmen investieren, die gleichzeitig als Prüfungsmandat betreut werden, obwohl man es
236 vielleicht wirklich gerne täte, das sind schon Punkte, wo man als Wirtschaftsprüfer nicht
237 unerhebliche Einschränkungen erfährt, aber das gehört eben zum Berufsbild des
238 Wirtschaftsprüfers, dass man im Rahmen der Mandantschaft keine eigenen Investitionen,
239 persönliche Investitionen tätigen darf. ...

240 Wenn wir das Thema Exzellenz denken, also die, die fachliche und technische Entwicklung
241 der Mitarbeiter, die Ausbildung, da ist der auch hier der der Interessenkonflikt natürlich
242 Ausbildung kostet Geld, man muss sich die Zeit nehmen. Man muss den Mitarbeitern
243 entsprechende Zeit zur Verfügung stellen, sie freistellen für die Fortbildung. Aber auch hier
244 hatte ich schon darauf hingewiesen, ohne perfekt ausgebildete Mitarbeiter überzeugt man
245 nicht beim Mandanten und die Qualität der Arbeit kann auch nur durch entsprechende
246 Fortbildungsmaßnahmen, die sich ständig weiterentwickeln, sichergestellt.

247 00:20:39 SPK_1

248 Kurz eine Frage, vielleicht noch zu dieser Fortbildung oder Ausbildung der Leute. Wäre das
249 dann ein Konflikt, wenn man sagt: Ok, man möchte die billigeren Associates im Team haben,
250 allerdings haben die natürlich weniger Qualifikationen und Erfahrungen wie Seniors. Ist das
251 ein Thema oder gibt es da strenge Vorgaben zum Staffing?

252 00:23:10 SPK_2

253 Da gibt es sehr strenge Vorgaben. Also wir versuchen, einen Mindestanteil an erfahrenen
254 Mitarbeitern in jeder Teamzusammensetzung sicherzustellen, das wird auch kontrolliert,
255 wieviel Stunden verbringt zum Beispiel der Partner selbst auf dem Mandat, wie stark ist er
256 involviert, wieviel Stunden hat der Manager zur Verfügung, um alle Themenbereiche
257 entsprechend abzufassen. Und dann haben wir Qualitätsnormen, die sicherstellen, dass wir ein
258 Mandat mit einem besonderen Risikoprofil, zum Beispiel im Bereich der
259 Beteiligungsbewertung, durch ergänzende Maßnahmen begleiten. Wir müssen die
260 entsprechenden Spezialisten dabei haben. Das ist also auch nicht in der Wahl des jeweiligen
261 Wirtschaftsprüfers, sondern es wird vorher Risikoeinschätzung vorgenommen, die dann zu
262 klaren organisatorischen Konsequenzen führt.

263 00:24:24 SPK_1

264 Ok und bei Courage zum Beispiel. Der IDW Kodex betont, dass die Fehlerkultur der WPs
265 noch weiter ausgebaut werden sollte, dass man quasi mehr Fehler eingesteht, kommuniziert
266 und daraus lernt.

267 00:24:52 SPK_2

268 Na das ist sicherlich ein Thema, dass das IDW ganz stark vorantreibt, das Bewusstsein auch
269 in der Öffentlichkeit zu schaffen. Ich glaube, das ist ein aktiver Schritt im Sinne der
270 Glaubwürdigkeit. Es wäre unrealistisch zu sagen, auf Prüfungen geht nie etwas schief,
271 natürlich passiert immer was und ein proaktiver Umgang mit Fehlern, die passiert sind, hilft
272 hier, glaube ich, Glaubwürdigkeit zu erreichen. Hausintern würde ich sagen, ist das Thema
273 Courage sehr stark getragen von einer „Speakup Kultur“, die auch nicht unterdrückt werden
274 darf. Das ist ganz besonders wichtig natürlich für jüngere Mitarbeiter, wie ist das Erlebnis,
275 wenn sie zum ersten Mal sagen: ich bin anderer Meinung. Das ist für die natürlich ganz
276 wichtig, gehört zu werden. Es muss ja nicht immer genau das passieren, aber zu mindestens
277 mit seiner Meinung, Akzeptanz und eine gewisse Resonanz zu finden, glaube ich, ist da ganz
278 entscheidend.

279 00:25:52 SPK_1

280 Und natürlich dann auch noch auf dritter Ebene, wahrscheinlich gegenüber dem Mandanten
281 zu Courage zu zeigen.

282 00:25:59 SPK_2

283 Das ist eines der Grundprinzipien für jeden Wirtschaftsprüfer, auch eine unangenehme
284 Meinung oder eine Meinung zu vertreten, die jetzt nicht hundertprozentig im Sinne des
285 Mandanten ist. Wenn die eine andere Vorstellung haben, aber dafür haben wir diesen
286 hoheitlichen Auftrag. Wir müssen ein unabhängiges, auch vom Mandanten unabhängiges
287 Prüfungsurteil abgeben.

288 00:26:20 SPK_2

289 Und wie ist es so in der Praxis mit Mandanten? Ganz speziell würdest du sagen, dass das
290 immer anstrengende Gespräche sind, dass die Mandanten schon erst mal sich dagegen stellen,
291 also, dass der Wirtschaftsprüfer wirklich „Stand Your Ground“ -mäßig auftreten muss, oder
292 wie ist da immer die Diskussion bei beispielsweise Fehlern? Also kannst du sagen das ist je
293 Mandant ganz unterschiedlich oder würdest du schon sagen, das ist natürlich immer,
294 irgendwo vielleicht schwierig?

295 00:27:03 SPK_1

296 Ich würde sagen, die Diskussion hängt ganz stark von dem Wertesystem und wie der Mandant
297 sein Wertesystem selbst lebt ab. Also (,) Es gibt Mandanten, die haben selbst eine gute
298 Fehlerkultur, und dann erkennen die das auch an. Es gibt andere Mandanten, die haben
299 Leistungsanreize verankert, wo es zum Beispiel darum geht, dass der Leiter des
300 Rechnungswesen einen KPI hat, möglichst wenig Nachbuchungen zu haben. Ja, und der wird
301 natürlich dann wirklich im Kleinkrieg um jedes Adjustment kämpfen. Im Großen und Ganzen
302 glaube ich, sind wir zu mindestens im Bereich der kapitalmarktorientierten Unternehmen, in
303 einem sehr professionellen Umfeld. Die Leute auf Mandantenseite wissen was wir tun, die
304 kennen auch unsere Verpflichtungen, weil wir diese auch oft erklären. Und das tut uns dann
305 wiederum gut, wenn wir über bestimmte Fehler mit denen sprechen müssen. Nichtsdestotrotz
306 ist es eine klare Sache. Bei wirklich gravierenden Meinungsunterschiede zu einem Thema, da
307 gibt es lange Diskussionen und da gibt es auch harte Diskussionen, aber dafür ist der
308 Wirtschaftsprüfer dann eben entsprechend ausgebildet. Und sollte die Erfahrung haben, so

309 etwas dann auch mit Rückendeckung der eigenen Firma durchzustehen und dann zum
310 richtigen Urteil zu kommen.

311 00:28:40 SPK_1

312 Wie sieht das in der konkreten Praxis aus?

313 00:29:07 SPK_2

314 Also ich glaube, da geht es zum ersten um die eigene Glaubwürdigkeit, also auch hier eine
315 Frage des persönlichen Verhältnisses, dass man mit dem Mandanten aufgebaut hat, dass der
316 Mandant nicht das Gefühl hat, dass man zum einen jede Kleinigkeit zu einem riesen Thema
317 macht, sondern dass man wirklich den Blick für die entscheidungsrelevanten großen Themen
318 hat. So ein Standing muss man sich erarbeiten über die Jahre, das ist nicht einfach, das
319 bekommt man auch nicht am ersten Tag gleich zugestanden. Und das ist vielleicht auch ein
320 Konfliktfeld, jetzt mit den neuen Rotationsvorschriften von 5 Jahren, damit wird der
321 Beziehungsaufbau relativ eng und knapp. Auf der anderen Seite ist es natürlich aber auch eine
322 Frage des Rückhalts in der eigenen Firma, wenn solche Konfliktthemen auftreten, dann muss
323 man wissen, dass man für irgendwelche Schwierigkeiten, die dann im Extremfall auf dem
324 Mandat entstehen, nicht zur Rechenschaft gezogen wird, oder von der Firma kritisiert wird,
325 wenn man in der Sache richtig gelegen hat. Und wir haben da ein sehr ausgeklügeltes System
326 und eine hohe Verlässlichkeit. Wir stimmen uns vorher ab, was unsere Marschroute bei
327 solchen schweren Konfliktthemen ist. Und die wird dann auch eingehalten. Ich glaube davon
328 lebt man auch stark, dass es auch hier in puncto Verlässlichkeit darauf hinausläuft, dass der
329 Mandant weiß, wenn ich einfach nur lange genug diskutiere, dann geben die schon
330 irgendwann klein bei. Wenn man einen Standpunkt hat, dann muss man den auch wirklich
331 vertreten und durchhalten. Ich glaube, dass dies entscheidend ist, um erfolgreich seine
332 Positionen bei Mandanten unterbringen zu können.

333 00:30:58 SPK_1

334 Okay. Wenn wir noch einmal zu internen Konflikten zurückkommen: Welche ethischen
335 Konflikte gibt es im Team vielleicht?

336 00:31:17 SPK_2

337 Wenn sich ein Mitarbeiter zum Beispiel nicht angemessen beurteilt oder gemobbt fühlt von
338 Kollegen, dann muss er die Möglichkeit haben, zum Vorgesetzten zu gehen und dort auch
339 gehört zu werden. Und dann muss man im Zweifel gemeinsam über Maßnahmen oder
340 mögliche Lösungen reden.

341

342 00:31:33 SPK_1

343 Also ist die initiale Kommunikation und das Besprechen von den ethischen Konflikten bereits
344 die erste Maßnahme?

345

346 00:31:50 SPK_2

347 Bei schweren Verstöße, bei denen es eben mehr Courage erfordert, ist das sicherlich auch
348 notwendig, und auch da haben die meisten Unternehmen eine entsprechend anonymisierte
349 Hotline installiert, weil wenn dieses Thema des einen Mitarbeiter nach oben anbringen
350 möchte, den Vorgesetzten betrifft, dann macht es natürlich keinen Sinn, mit dem
351 Vorgesetzten darüber zu sprechen. Und wir haben bei uns ganz klar verschiedene
352 Anlaufstellen, Gleichstellungsbeauftragte, an die sich Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen
353 wenden können, wenn sie der Meinung sind, zum Beispiel aufgrund bestimmter Themen,
354 nicht entsprechend gleich behandelt zu werden.

355 00:32:34 SPK_1
356 OK, ja. Und wenn es dann doch mal passiert, dass gegen einer der Werte verstoßen wird.
357 Welche Bedingungen können überhaupt dazu führen, dass eine Verletzung dann doch
358 passiert?

359 00:33:07 SPK_2
360 Ja, dass man sagt, das darf nicht nur ein One Timer werden, indem man bei der Einstellung
361 ausgehändigt bekommt, sondern das muss regelmäßig gelebt werden durch irgendwelche
362 Programme, Fortbildungen, Aktionen wie unsere Wertewoche.

363 00:33:15 SPK_1
364 OK.

365 00:33:30 SPK_2
366 In den meisten Fällen ist es entweder ein persönliches Streben, oder das Streben nach einem
367 persönlichen Vorteil durch einen Mitarbeiter, der zu einer Verletzung des vorgegebenen
368 Wertrahmens führt. Oder es ist zeitlicher oder wirtschaftlicher Druck, der dann doch
369 jemanden veranlasst, Dinge nicht so durchzuführen, wie sie gedacht sind. ...

370 Ja, ein persönlicher Vorteil, Wir hatten vorhin die Independence Rules und das Verbot von
371 persönlichen Investitionen angesprochen. Natürlich ist das immer verlockend, wenn man
372 Informationen hat daraus dann doch einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen. Aber das ist
373 eben ein absolutes No Go und das muss auch klar sein. Und wenn das ausreichend
374 kommuniziert ist und auch hier vielleicht ein praktisches Beispiel. Wenn es Systeme gibt, mit
375 denen solche Investments verfolgt werden, dann wissen die Mitarbeiter, dass ein
376 Fehlverhalten hier dann auch zu Sanktionen führt. Partner bei KPMG müssen alle ihre
377 Investments, alle Geldanlagen, die sie getätigt haben, in ein sogenanntes Kick System
378 eingeben, bei dem wir also vollständig erklären müssen, dass diese Anlagen nicht gegen die
379 Unabhängigkeitsvorschriften verstoßen. Und das kann dann natürlich auch entsprechend
380 überprüft werden.

381 00:34:50 SPK_1
382 Und andere Frage, wenn das mal passiert, dass irgendwie ein Wert, also genau, dass ein
383 Partner oder Manager meinetwegen irgendwie gegen einer der Werte verstoßen wird und auf
384 den Sanktionen zukommen wird es kommuniziert, bekommt man das mit oder wird es
385 irgendwie eigentlich ganz diskret behandelt, um den Manager zu schützen. Zeigt ihr die
386 Sanktionen auch auf im Gespräch oder ist es alles so hypothetisch bei euch?

387 00:35:30 SPK_2
388 Also sagen wir mal so, auf der persönlichen Ebene sollen solche Dinge immer vertraulich
389 bleiben. Es soll niemand öffentlich gehängt werden, das macht gar keinen Sinn, weil das
390 schafft keine offene Kultur, sondern eher eine Angst. Kultur, das ist nicht irgendwas, was wir,
391 was wir, was wir fördern. Natürlich haben wir entsprechende Runden, wo Fehlverhalten auf
392 einer anonymisierten Basis das, und das ist in einem Team passiert, als schlechtes Beispiel
393 durchaus einmal kommunizieren und dann sagen, das ist bei uns nicht gewünscht und
394 deswegen würden in einem solchen Fall folgende Sanktionen.

395
396 Da ist dann noch was passiert. Und diejenigen, die in dem Team zum Beispiel waren, in dem
397 der Vorfall stattgefunden hat, die sehen dann natürlich auch, dass eine Konsequenz dort
398 tatsächlich erfolgt ist, keine Frage.
399

400 00:36:34 SPK_2
401 Ja, absolut.

402 00:36:36 SPK_1
403 Ist denke ich schon wichtig oder in der Praxis.

404 00:36:39 SPK_2
405 Ja, ist richtig.

406 00:36:53 SPK_1
407 In welchem Umfang kann ein ein persönliches Verhältnis auch eine Ursache dafür sein, dass
408 es zu einer Verletzung kommt? Oder ist es in der Praxis klar, „ich muss persönliches separat
409 halten“.

410 00:37:36 SPK_2
411 Das ist ein schmaler Grat, keine Frage. Persönliche Vertrautheit mit dem Mandanten ist eine
412 Risiko für ein unabhängiges Urteil, und dem versucht man ja gerade mit den
413 Rotationsvorschriften entgegenzuwirken, also früher maximal 7 Jahre Unterschrift, jetzt nur
414 noch 5 Jahre bei kapitalmarktorientierten Unternehmen. ...

415 Ich persönlich bin der Meinung, dass es ausreichend Druck erzeugt, mit seinem eigenen
416 Namen einen Bestätigungsvermerk unterschreibt, der dann ja auch öffentlich ist so dass ich
417 nicht sagen würde, da würde jemand aufgrund von, wie ich sagte, persönlichen
418 Verflechtungen Risiken eingehen. Dann haben wir inzwischen einen so hohen Review
419 Standard und Kontrollstandard durch externe Instanzen, dass das Risiko, da seinen Job
420 aufgrund persönlicher Verflechtungen zu riskieren viel zu hoch ist.

421 00:38:55 SPK_2
422 Und das ist auch der Grund, (,) warum ich sagen würde, die Einführung einer externen
423 Überprüfung. Natürlich ist sowas immer eine nach außen gerichtete, politisch gut zu
424 verkaufen Maßnahme. Wenn man sagt, wir machen jetzt auch nochmal regulatorisch hier
425 Druck, indem wir überprüfen, ob die Unternehmen intern eigentlich ihr Wertesystem selber
426 leben. ... Ich glaube ehrlich gesagt, dass das ein bürokratischer Aufwand ist, der gerade in
427 diesem Bereich nicht sinnvoll ist, weil er die Leute überfrachtet. Er sorgt eher für Müdigkeit
428 zu dem Thema. Ethisches Verhalten, weil die Leute mit einer nochmaligen Überprüfung
429 überzogen werden. Ich glaube, interne aktive Maßnahmen, wie ich sie vorhin gerade
430 geschildert hatte (,) diese Wertewochen, sind da viel hilfreicher als eine externe Überprüfung.
431 (Pause)

432 In Teilbereichen findet sie ja ohnehin schon im Rahmen der normalen APAS Inspektionen
433 zum Beispiel die APAS also die Abschlussprüferaufsichtsstelle, ohnehin auch Themen, oder
434 im Rahmen ihrer Reviews anschaut: Wie gehen wir zum Beispiel mit dem
435 Unabhängigkeitsregeln umgehen, das ist dort ein ganz aktiver Punkt bei den Reviews, wenn
436 die APAS KPMG kontrolliert. Darüber hinausgehende Themen würde ich eigentlich nicht
437 mehr formalisieren wollen.

438 00:40:29 SPK_1
439 Inwieweit überprüfen die APAS das?

440 00:40:40 SPK_2
441 Die schauen sich an, ob die Schulungsvoraussetzungen oder die Fortbildungsverpflichtungen
442 von allen erfüllt worden sind. Da gibt es Statistiken, Auswertungen, die wir zur Verfügung

443 stellen müssen. Sie prüfen außerdem Unabhängigkeitsthemen, wie zum Beispiel
444 Auftragsschreiben, die wir mit dem Mandanten haben, oder wie wir sicherstellen, dass wir auf
445 einem Prüfungsmandat keine verbotenen Dienstleistungen erbringen. Auch da sehen sie sich
446 unsere Systeme an und die entsprechenden Meldungen, die aus den Systemen erfolgen.. Und
447 zuletzt das Thema KICS, also persönliche Investments von Partnern und Managern, auch die
448 werden Stichprobenweise von der APAS angesehen.

449 00:41:38 SPK_1

450 OK, ja, gut, ja. OK, ich glaube, das ist jetzt hier sehr gut passt. Vielen Dank

Anhang B: Transkript des Experteninterview 2

Transkript des Interview 2 am 23.06.2023

SPK_1: Interviewer / SPK_2: Interviewter

1 00:00:00 SPK_1
2 Super, dann darf ich Sie vielleicht fragen, ob Sie sich auch kurz vorstellen könnten und dann
3 können wir mit den Fragen beginnen.
4
5 00:00:20 SPK_2
6 Ja, sehr gerne, sehr gerne. Vielen Dank, (,) ja, zurzeit bin ich Mitglied des Aufsichtsrats von
7 mehreren deutschen Unternehmen, dort auch Vorsitzende des Prüfungsausschusses, in dieser
8 Tätigkeit bei bdne Unternehmen und bei einer dritten Gesellschaft in den letzten 10 Jahren.
9
10 (Pause) Davor (,) bis 2013, also 33 Jahre bei KMPG als Wirtschaftsprüfer. Und, ich freue
11 mich, dass wir hier über Herrn Küppers ein bisschen zusammenkommen.
12
13
14 *[Kurzer Exkurs über Studium und Doktorarbeit]*
15
16
17 00:01:23 SPK_1
18 Vielen Dank für die kurze Vorstellung.
19
20 00:01:24 SPK_2
21 Also soweit. Ich war auch jetzt noch die letzten 7 Jahre Vorsitzender der
22 Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex und finde ihr Thema
23 spannend.
24
25 00:01:57 SPK_1
26 Ja, ich hab eine kleine Präsentation erstellt, dass wir vielleicht dies einfach durchgehen. Ich
27 glaube ich kann das hier teilen.
28
29 00:02:09 SPK_2
30 OK genau perfekt.
31
32 00:02:10 SPK_1
33 Ich hab jetzt hier einfach ganz kurz meine Gliederung mitgebracht, in welchen Schritten ich
34 das Thema bearbeite. Ich hatte da eben auch Feedback von Herrn Professor () bekommen,
35 dass ich aufpassen muss mit der Unterscheidung zwischen Wirtschaftsprüfung und
36 Unternehmensberatung, was mir auch klar war, und deshalb habe ich mir jetzt insbesondere
37 die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften angeschaut und möchte hierbei dann auf das
38 Prüfungsgeschäft und das Beratungsgeschäft im Besonderen eingehen. Und das eben auch
39 getrennt voneinander behandeln. Genau deshalb habe ich im theoretischen Teil erstmal eine
40 Einführung in die Unternehmensethik, gehe dann auf die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
41 ein und auf die Besonderheiten von Prüfungsgeschäft und das Beratungsgeschäft.
42 Und dann habe ich eben meinen Analyseteil, wo ich besonders die ethischen Konflikte
43 herausarbeiten möchte, eben dann auch wieder getrennt für die Wirtschaftsprüfung und die
44 Beratung. Und hier führe ich dann eben Interviews durch, Experteninterviews, und würde

45 dann nochmal eine in Umfrage für die Mitarbeiter machen und eben da schauen, inwieweit
46 wirklich in der Praxis Dinge, die im Interview jetzt vielleicht rauskommen, inwieweit die sich
47 dann auch nochmal bestätigen lassen, ganz konkret genau.
48 Und dann würde ich eher schauen, wie weit man vielleicht da einen Rückschluss finden kann,
49 Es bestehen bereits vor allem für die Prüfung natürlich Grundsätze der IDW Werte Kodex
50 und auch auf internationaler Ebene natürlich geben die genügend Hilfeleistungen und
51 genügend Praxisbezug, dass diese in der Praxis bei den Konflikten helfen können.
52 Das ist jetzt die Idee dahinter gewesen und meine Forschungsfragen drehen sich dann in dem
53 Rahmen eben erst mal um: Welche ethischen Werte treffen in der Wirtschaftsprüfung
54 Gesellschaft aufeinander, wie wird damit umgegangen und dann der Rückschluss wieder zu
55 die Verbindung zu den ethischen Grundsätzen, die in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
56 sowieso schon deklariert wurden.
57 Und dann habe ich jetzt hier auch noch die Frage einfach nochmal mitgebracht. Vielleicht
58 können wir die einfach durchgehen oder ich weiß nicht inwieweit, vielleicht sieht auf nur
59 bestimmte Fragen eingehen wollten.
60
61 00:04:56 SPK_2
62 OK ist gut. (Pause)
63
64 00:05:01 SPK_1
65 Also fangen wir einfach mit der Frage 1 an.
66 OK, also welche ethischen Grundsätze und Werterahmen prägen in der Wirtschaftsprüfung
67 die Praxis am stärksten, würden Sie vielleicht sagen.
68
69 00:05:25 SPK_2
70 Ja, also ich muss vorweg noch was voranstellen.
71 Wie vorher zum Lebenslauf kurz erwähnt bin ich seit 10 Jahren nicht mehr in der
72 Wirtschaftsprüfung tätig. Man wird das zwar nicht mehr los, was man vorher gemacht hat,
73 aber ich bin heute auf der anderen Seite. Also Auftraggeber von
74 Wirtschaftsprüfungsleistungen. Und würde heute eigentlich gerne Ihre Fragen, eher also mehr
75 aus meiner aktuellen Perspektive behandeln als aus meiner früheren.
76
77 00:06:12 SPK_1
78 OK, ja sehr gerne.
79
80 00:06:13 SPK_2
81 Wenn Ihnen das Recht bist.
82
83 00:06:15 SPK_1
84 Total. Das ist auch super, weil dann hab ich auch noch mal eben eine andere Perspektive. Ich
85 führe auch das Experteninterviews mit Wirtschaftsprüfern in der Praxis.
86 Sehr gerne.
87
88 00:06:28 SPK_2
89 So rede ich jetzt als Prüfungsausschussvorsitzender. Ihre erste Frage, die kann man, ja relativ
90 einfach beantworten mit dem IDW Wertekodex. Da sind die richtigen Dinge angesprochen.
91 Die wichtigen Dinge sind auch keine Rocket Science, man muss da nicht sehr kreativ sein, um
92 auf solche Dinge zu kommen, die liegen auf dem Tisch, (,) sind evident und selbstredend.
93 Also es ist nicht so, ich will jetzt den Verfasser nicht verunsichern, die haben das sehr gut
94 gemacht, (,) ich kann mir vorstellen was das für eine Arbeit war, dass so präzise, verständlich,

95 bündig zu schreiben, aber am Ende was dahinter steht ist klar, war vorher auch schon allen
 96 klar.
 97
 98 00:07:25 SPK_1
 99 Mhm, ja.
 100
 101 00:07:26 SPK_2
 102 Für die großen WP Gesellschaften, (,) diese entsprechenden Firmenkodizes gibt es auch schon
 103 seit Jahrzehnten.
 104 Die Frage und so sind jetzt wahrscheinlich zu dem Thema gekommen. Warum?
 105 Warum kommt es trotzdem immer wieder zu solchen Fehlleistungen?
 106 Wo sind die ethischen Grundsätze nicht hinreichend zum Tragen kamen.
 107
 108 00:08:15 SPK_1
 109 Ja, auf jeden Fall.
 110 Und vielleicht dann auch, warum der IDW einen neuen Codex jetzt ganz aktuell vielleicht
 111 veröffentlicht hat. Ob das eben dann auch einfach der Hintergrund war, dass die
 112 Öffentlichkeit noch mal deutlicher gezeigt werden muss: OK, die Wirtschaftsprüfer
 113 sind Vertreter dieser Grundsätze, weil, (,) wie sie ja sagen, der Wirtschaftsprüfer selbst, ist
 114 das schon immer klar, was für eine große Verantwortung er hat.
 115
 116 00:08:45 SPK_2
 117 Also es ist sicher, (,) es ist eine Berufsorganisation, die sich vor allem auch als
 118 Qualitätsorganisation versteht, wie das IDW, muss solche Kodizes haben, so wie jedes
 119 Unternehmen einen haben muss. Vielleicht zwei Bemerkungen dazu aus meiner Zeit als
 120 Wirtschaftsprüfer, (,) jetzt komme doch aus früheren Erfahrungen (lachen). Als solche Code
 121 of Conducts und Wertekodizes eingeführt wurden, da gab es ja sehr unterschiedliche
 122 Reaktionen.
 123 Es gab überwiegend schon eine gewisse Langeweile. Was soll der „Käse“ jetzt wieder?
 124 Es gab von Mitarbeitern, deren Urteil mir wichtig war, große Verärgerung.
 125 „Müsst ihr mir das sagen?“, „Glaubt ihr, dass ich das nicht selber weiß?“
 126 Der Effekt aus dem Beschließen und Verkünden dürfte gering gewesen sein. Wo es einen
 127 tatsächlichen Nutzen hatte, war der Diskussionsprozess vorher. Wo eben solche Fragen
 128 diskutiert werden konnten, wie der eine, der sagte, das finde ich total langweilig, was hat das
 129 mit meiner Arbeit zu tun oder bist zu der bis zu der Ablehnung man muss mir das nicht sagen.
 130
 131 00:10:48 SPK_1
 132 Mhm.
 133
 134 00:10:49 SPK_2
 135 Also Diskussionsprozess, der war hilfreich. Und das ist eigentlich immer so, wenn
 136 irgendwelche Codes geschrieben werden, (,) dann ist der Diskussionsprozess hilfreich,
 137 hinterher landet vieles in der Schublade.
 138 Ich will aber vielleicht, (,) wenn Sie gestatten, einen Punkt noch mal, (,) eine These
 139 versuchen, und diese bisschen an den Anfang stellen.
 140 Warum geht es trotzdem gelegentlich so unglücklich schief?
 141 Ich hab halt beispielhaft, und das haben Sie sicher auch, den Wirecard Fall vor Augen, wie
 142 konnte das passieren?
 143 Meine Antwort darauf: Aus Schwäche der Verantwortlichen, der handelnden Personen. Ich
 144 spreche ausdrücklich von Schwäche.

145 Ich vermute, dass der Prüfer dort nichts ethisch falsch machen wollten. Aber sie waren nicht
 146 stark genug, um es ethisch richtig zu machen.
 147 Themen wie „Rückgrat“ und „Unabhängigkeit“. Und das ist nicht beschränkt, auf
 148 Wirtschaftsprüfer. Das ist auf jede Person, jede Funktion, wo Überprüfung stattfinden soll, wo
 149 einen Challenge stattfinden soll.
 150 Nehmen Sie die Tätigkeit von Aufsichtsräten. Wie hartnäckig müsste, (,) sollte und darf
 151 praktisch ein Aufsichtsrat den Vorstand vorführen, (,) hinterfragen? So bis der Vorstand
 152 weinend den Raum verlässt, weil er keine Antwort weiß, weil er sein Thema nicht drauf hat?
 153 Also ich fantasiere so ein bisschen. (Pause)
 154 Aber tatsächlich gibt es sehr viel Schwächen, auch seitens der Aufsichtsräte, sind sie nicht im
 155 Thema so 100% drin, möchten sie keinen Ärger machen, möchten sie hier keinem (,) keinen
 156 vorführen vor versammelter Mannschaft. Was führt am Ende dazu, es als Prüfer nicht richtig
 157 zu machen? Und das ist so eine Ansammlung von Schwächen.
 158
 159 00:13:28 SPK_1
 160 Mhmm.
 161
 162 00:13:29 SPK_2
 163 Ich erinnere mich an anfangs Erstjahresprüfung, Prüfungserfahrungen wie man mich versucht
 164 hat systematisch einzuschüchtern. Das waren ziemlich abgebrühte Buchhalter, die dann so
 165 kamen, (,) man hat eine Frage und die Antwort heißt so ungefähr: Von Ihnen hätte ich was
 166 Gescheiteres erwartet. Jetzt sind Sie da völlig ahnungslos, kenntnisloser junger Akademiker
 167 und prüfen das und der alte Praktiker führt sie sofort vor.
 168 Was macht man da? Wie geht man damit um? Schwäche (,) also man kann es, (,) kann die
 169 Situation retten, man kann nach Hause gehen und kann sich überlegen, wie krieg ich den.
 170 Ich prüfe so lange, bis der einräumt und sagt, ich muss Ihnen sagen: Sie haben Recht, das ist
 171 falsch. Aber das ist so ja wie das so ist, also Einzelverhalten, wie kann man in den
 172 Organisationen gewährleisten, dass es in der Organisation immer so läuft?
 173 Und es kommen zwei Antworten: Erstens „Tone from the Top“, konsequentes „Tone from the
 174 Top“ und Rückenstärken und ja Munitionieren der Menschen an der Front.
 175 Und Vergütungssysteme und Sanktionen. ...
 176 Das wären meine drei Ethikmaßnahmen, also neben dem Kodex, Vergütungsregeln,
 177 Sanktionen und „Tone from the Top“ natürlich obendrüber.
 178
 179 00:15:33 SPK_1
 180 OK.
 181 Also vielleicht nur ganz kurz, weil mein Thema auch Konfliktfelder umgreift. Würden Sie als
 182 eines der Hauptkonfliktfelder aus ihrer eigenen Wirtschaftsprüferpraxis heraus sagen, dass
 183 das eigentlich ein Mandantenverhältnis ist, und der Grundsatz „Stand your Ground“ eine
 184 wirkliche Herausforderung darstellt.
 185
 186 00:16:01 SPK_2
 187 Ja, also das Dreieck ist klar. (,) Dieses Dreiecks Verhältnis zwischen Aufsichtsrat, Prüfer und
 188 Vorstand und die Frage ist auf welcher Seite steht da der Prüfungsausschuss.
 189 Ist er schon praktisch ein Kollege/Partner vom Vorstand? Und wenn der Prüfer mit dummen
 190 Fragen kommt, hilft er dem Vorstand, den Prüfer in Schach zu halten?
 191 Oder ist der Prüfer der Agent des Aufsichtsrats?
 192 Natürlich ist es zweiteres, (,) Nur zweiteres macht irgendeinen Sinn. Ist aber nicht verbreitet.
 193 Wir haben, das können Sie nachlesen, wir hatten in der letzten Kodexüberarbeitung vor einem
 194 Jahr einen Vorschlag gemacht, dass der Vorsitzende des Prüfungsausschusses an der

195 Diskussion von kritischen Prüfungssachverhalten zwischen Prüfer und Management beteiligt
 196 werden sein soll. (Pause)
 197 Aufschrei unter den Prüfungsausschussvertretern (,) mit der Begründung, da sind wir viel zu
 198 nahe am Thema dran, da mischen wir uns ja fast schon ein, dann ist ja keine saubere
 199 Trennung mehr zwischen Erstellung und Überwachung, des wollen wir nicht.
 200
 201 00:17:05 SPK_1
 202 Mhmm.
 203
 204 00:17:10 SPK_2
 205 Wir haben den Vorschlag dann abgemildert, weil wir nicht gegen eine breite Front gehen
 206 können. Es gab aber auch Stimmen von Prüfungsausschussvorsitzenden, die sagten „Natürlich
 207 muss man das so machen. Ich kann doch nicht Prüfungsausschussvorsitzender sein oder
 208 Prüfungsausschuss sein und den Kontakt mit dem Prüfer nicht pflegen. Und nicht über alles,
 209 was an kritischen Dingen diskutiert wird oder wo gar gestritten wird, nicht wissen wollen“.
 210 Leider ist die Praxis so. Also insofern meine These (,) war ein bisschen die Ursache für Ethik.
 211 Am Ende sind es ethische Versäumnisse oder auch ethisch zu begründende Versäumnisse, ist
 212 eine Schwäche der handelnden Personen.
 213 Und (,) also die Schwäche in der Person, des Prüfers und ein Weg, dem Prüfer, zu stärken,
 214 liegt in der Hand des Prüfungsausschusses.
 215
 216 00:19:20 SPK_1
 217 OK, das verstehe ich auf jeden Fall. Welche Grundsätze vertreten Prüfer am stärksten? Sehen
 218 Sie als Prüfungsausschussvorsitzender: OK, dem Prüfer sind die und die Werte am
 219 wichtigsten?
 220
 221 00:19:40 SPK_2
 222 Ich kann nicht die Werte aus dem IDW Kodex abhaken. Aber das ist alles drin. Wir wollen es
 223 richtig machen.
 224 Integrität und sachverständiges Urteil, ist alles drin.
 225 Man muss sich vorstellen, wäre das bei Wirecard gewesen, wenn die EY zum Vorstand
 226 gegangen wären, zu Herrn Braun und Herrn Marsalek gesagt, so wie KPMG es gesagt hat, am
 227 Ende in der Sonderprüfung. „So wie es aussieht, gibt es Geschäfte überhaupt nicht.“
 228 Dann wären Braun und Marsalek zum Aufsichtsrat gelaufen und hätten, ich wette, gesagt:
 229 „Herr Aufsichtsrat, schaffen Sie mir diese Prüfer vom Hals, weil die sind dumm, die haben es
 230 nicht verstanden, die machen nur Ärger.“ und dann wäre es zum Schwur gekommen.
 231 Da hätte der Aufsichtsrat den Spieß umgedreht und gesagt, dann bitte ich mal die Vertreter
 232 der Prüfungsgesellschaft für morgen um 10:00 Uhr zu einem Gespräch.
 233 Aber dann im Sinne von: Was sind Ihre Zweifel? Wie begründen sie diese, können Sie mir
 234 sagen? (,)
 235 Im Sinne von: Wir Aufsichtsrat unterstützen ihren Prüfungsansatz, wir unterstützen Ihre
 236 Herangehensweise, wir unterstützen ihre Struktur, ihre Vorgehensweise, so wie sie sie
 237 verstehen, ihre Aufgabe, die Erfüllung ihrer Aufgabe, so wie sie verstehen.
 238 Dann hätte man vielleicht noch was retten können. (Pause)
 239 Nur der Aufsichtsrat war halt so zusammengesetzt, dass er dazu nicht in der Lage war, weder
 240 willens noch in der Lage.
 241
 242 00:22:19 SPK_1
 243 Inwieweit glauben Sie spielen dann persönliche Faktoren auch noch mit rein, wenn ein
 244 Werterahmen verletzt wird? Wenn Sie jetzt von Schwäche reden, ist das auf die Branche
 245 bezogen, oder kann man das gar nicht? Ich möchte das ja auch gar nicht generalisieren, da

246 muss man ja auch total aufpassen. Ich bin auch schon soweit, dass ich sage, OK, die Ethik
 247 und die Grundsätze existieren, die sind ja den Prüfern klar. Es ist jetzt nur die Frage, müssen
 248 die noch weiter verbessert werden, muss es noch mehr Hilfe geben?
 249 Oder liegt das Problem beim Prüfungskonzept allein schon, dass der Mandant den Prüfer
 250 bezahlt oder auf einer ganz persönlichen Ebene, die einem gar nicht klar ist?
 251
 252 00:23:10 SPK_2
 253 Kann schon sein. (,) Aber das kann schon sein, dass ein Partner Signale aussendet, an sein
 254 Team: Macht hier nicht zu viel Ärger.
 255 Oder er sendet andere Signale aus, die auf die Maximierung des Ärgers zielen. (Pause)
 256 Ich erinnere mich an einen Partner, auch ganz am Anfang der Berufslaufbahn, da gab es so
 257 Flipcharts, die standen im Raum und da wurden die Feststellungen hingeschrieben. Also was
 258 sind nun die Findings?
 259 Er hat dabei geholfen, so ein Ding in den Griff zu kriegen, so eine Vermutung oder so eine
 260 Spur und hat anschließend kräftig Beifall geklatscht, wenn man einen wieder erwischt hat.
 261 Also das war so ne ganz klare Ausrichtung des Teams, die ethisch richtig war.
 262 Wobei ethisch Richtig ist ja auch immer, ja verantwortungsgerecht.
 263 Ja, einfach nur die Aufgabe zu erfüllen, die man nun mal hat.
 264
 265 00:25:02 SPK_1
 266 Also werden die Prüfer von ihrem Team natürlich auch indirekt und direkt noch beeinflusst.
 267
 268 00:25:15 SPK_2
 269 Sehr stark. Das ist Tone from the top. Also geht der Vorstand zu seinen Partnern, die Partner
 270 zu ihren Teams. Bis zu der Prüfung im zweiten Jahr zum Prüfer im ersten Jahr.
 271
 272 00:25:41 SPK_1
 273 Können Sie vielleicht aus Ihren unterschiedlichen Bereichen auch eine Entwicklung sehen?
 274 Aus ihrem Prüfungsgeschäft von früher vielleicht, bis wenn Sie jetzt Kontakt zu den Prüfern
 275 haben, hat sich an der ethischen Haltung etwas geändert?
 276
 277 00:25:48 SPK_2
 278 Man nimmt das ja, (,) man nimmt die Aufgabe ernster.
 279 Ich habe vorher schon überlegt, wie das zusammenpasst, aber ich glaube, es ist, (,) man kann
 280 es erklären.
 281 Es gibt die Frage oder (,) die Perspektive aus der Ethik heraus es gibt. Es gibt dieses Fraud
 282 Triangle.
 283 Welche drei Dinge müssen zusammenkommen, dass das Unternehmen Betrüger gewesen ist?
 284 Das der Prüfer finden muss, und das ist: Anreiz, Druck und Gelegenheit.
 285 Anreiz, der Umsatz muss her. Druck, der Vorgesetzter sitzt mir im Genick und ich hab ne
 286 Beförderungsmöglichkeit, oder ich kämpfe um meinen Job. Gelegenheit, die Kontrollen sind
 287 so schwach, dass ich eine Lösung finde.
 288 Das spielt alles eine Rolle bei ethisch nicht besonders gefestigten Menschen, ich sag mal
 289 schwachen Menschen, die von solchen Anfeindungen nicht gefeit sind.
 290 Denn so ganz robuste Gesellen, die brauchen das nicht, die haben schon ein ethisches Gerüst
 291 und so ein Ethos, (,) sie sagen: „Ich doch nicht, ich kann doch hier nicht irgendwas
 292 manipulieren, wo sind wir denn?“. Aber es gibt natürlich auch schwache Charaktere, bei
 293 denen eben Druck und Anreize viel ausmacht und wenn sie dann noch sehen, das kann man ja
 294 leicht machen, ohne dass man erwischt wird, vielleicht dann doch auf die dumme Idee
 295 kommen.
 296 Das Thema Gelegenheit, das wurde wesentlich schwieriger gemacht.

297 Durch Kontrollen. Man hat die Kontrollen innerhalb des WP Unternehmens, dass besonders
 298 kritische Fragen das Team nicht mehr allein entscheiden darf, also der Partner nicht mehr
 299 entscheiden darf. Sondern eine zentrale Abteilung entscheiden muss. Und am Ende
 300 entscheidet sogar.
 301 Man hat die Kontrollen durch sowas wie die APAS, die Kontrollen durch die DPR, die vorher
 302 schon in der in der BAFIN, die jetzt schon die Bilanzierung nach sieht.
 303 Also es gab viele, (,) viele Situationen in der früheren Vergangenheit, die ich selber noch ein
 304 bisschen kenne, wo man selber ein bisschen die letzte Instanz war.
 305 Heute muss ich damit rechnen, morgen kommt die interne Qualitätskontrolle und die schauen
 306 die Sachen wirklich an. Übermorgen kommen die BAFIN, dann fliegt auf und dann kommen
 307 die APAS und dann Ende bin ich als Prüfer dran. ...
 308 Das wirkt.
 309
 310 00:29:12 SPK_1
 311 Ja, und insoweit, eine letzte Frage noch, inwieweit externe Überprüfungen für konkrete
 312 Ethikkodizes oder ähnliches auch wie Ethikschulungen oder so durchgeführt werden im
 313 Unternehmen, ob es dann noch mal eine extra externe Überprüfung geben muss?
 314
 315 00:29:45 SPK_2
 316 Man muss nicht abhaken, wieviel Stunden Ethikunterricht hat jeder bekommen.
 317 Das ist es nicht, was ich denke. ... Die Kontrollen der Berufsausübung in der konkreten
 318 Fachfrage ist hilfreich.
 319 Der Prüfer sitzt da und das ist dann nochmal auch mir ein Rätsel bei Wirecard und EY:
 320 Warum hat es da gar nicht geholfen? Was war denn das interne Kontrollsystem, das
 321 Qualitätssicherungssystem von EY? Warum hat es nicht begriffen?
 322 Warum hat sich die DPR das Thema nicht wirklich angesehen? Warum hat die APAS
 323 niemand hingeschickt? Dann sind wir aber eher bei der Konsequenz, dass die Kontrollen
 324 effektiver werden müssen. (Pause)
 325 Mag niemand hören, weil keiner will kontrolliert werden.
 326 Und ihre Frage ist ja noch interessant in dem Zusammenhang. (,)
 327 Ja, also Integrität ist Voraussetzung für den wirtschaftlichen Erfolg. Das ist bei der Prüferi
 328 so. Es ist in den Unternehmen so, wo wir von Compliance sprechen.
 329 Und weil dem so ist, haben die Prüfer vor 20 Jahren diese ganzen Kontrollen eingeführt.
 330 Die haben das selber gemacht. Wir Prüfer haben selber gesagt, wir müssen interne Kontrollen
 331 einführen mit einer wesentlich schärfere Qualitätssicherung und wir müssen den Handeln der
 332 Wirtschaft den verantwortlichen Wirtschaftsprüfern ihre Autonomie wegnehmen.
 333 Das war großer Ärger. Das mochten die Kolleginnen und Kollegen natürlich nicht, aber es
 334 wird die Antwort wahr: „Wenn du was falsch machst, dann ist das nicht nur dein Problem,
 335 weil du kannst die ganze Firma versanden“.
 336 Damals ist gerade Anderson explodiert (,) oder implodiert.
 337 Und dann hat man gesehen was passiert, wenn ein Team einen großen Mist macht, dann
 338 gefährdet das die Existenz der ganzen Firma.
 339 Wir haben damals auch viele Leute, (,) die halt zu der Zeit gerade da in der Verantwortung
 340 waren, auch dann sehr stark gemacht, für die Einführung der DPR damals.
 341 Es hat unglaublich geholfen, weil die Mandanten haben dann selber schon mal aufgehört mit
 342 den dümmsten Gedanken. Ich muss jetzt nur noch sagen „Meinen Sie wirklich?“.
 343 Nächstes Jahr kommt die DPR, die haut das ihnen um die Ohren. Die Antwort war: ja, da
 344 haben Sie wahrscheinlich recht, also lassen wir es.
 345 Das ist die Wirksamkeit von Kontrollen und was bei uns in Deutschland nicht so richtig läuft,
 346 ist, dass die Kontrollen zu schwach sind.
 347

348 00:34:31 SPK_1
349 Mhm, woran glauben Sie liegt das, dass die schwach sind? Oder was muss sich ändern?
350
351 00:34:44 SPK_2
352 Eine wesentliche größere Kompetenz, also fachliche Kompetenz bei den Kontrollierenden.
353 Die APAS sucht händierend nach Leuten, findet keine.
354
355 00:34:56 SPK_1
356 Das ist interessant, dass das glaube ich kann man sich noch mal besonders anschauen. Das
357 Kontrollsystem der Prüfer im Zusammenhang mit, inwieweit natürlich deren eigenes
358 Kontrollsystem nochmal kontrolliert wird, um sich selbst zu kontrollieren. Das greift alles
359 ineinander, eigentlich.
360 Vielleicht nur zur Beratung, inwieweit haben Sie da Erfahrungen gemacht, ob es in der
361 Beratung die Frage Ethik unterschiedlich interpretiert wird als bei den Prüfern?
362
363 00:35:30 SKP_2
364 Ja schon, musste es aus der Aufgabenstellung heraus, aus der Rolle heraus. Der Prüfer ist
365 Public Watch Dog. Das ist die Kernaufgabe.
366 Er arbeitet für den Kapitalmarkt für die Aktionäre, die ihn nicht kennen, die vor allem er nicht
367 kennt. Sie kennen ihn schon, umgekehrt nicht.
368 Und er gibt denen eine Garantie. Also das ist ne ganz andere Aufgabenstellung als gerade
369 jetzt in irgendeinem Performanceprogramm.
370
371 00:35:45 SPK_1
372 Weil die Verantwortung einfach eine ganz andere ist.
373
374 00:36:01 SPK_2
375 Auf jeden Fall. Ja, vor allem Verantwortlichkeit, wofür und wem gegenüber?
376 Als Berater bin ich nur beim Auftraggeber gegenüber verantwortlich.
377 Als Prüfer bin ich dem Kapitalmarkt gegenüber verantwortlich. Als Abschlussprüfer bin ich
378 jedem einzelnen Aktionär gegenüber verantwortlich, bin ich den Banken gegenüber
379 verantwortlich. Sind völlig andere Situationen.
380
381 00:36:25 SPK_1
382 Ja, also ich verstehe auch. Also es war ursprünglich der Gedanke, Wirtschaftsprüfung und
383 Beratung zusammen zu nehmen. Es gibt leider sehr wenig Literatur zu dem Thema, wenn
384 dann eben aus dem weiten Blickwinkel auf Professional Service Firms.
385
386 00:36:40 SPK_2
387 Ich hatte mal ein Gespräch vor paar Jahren mit einer internationalen Unternehmensberatung,
388 die ziemlich in Probleme geraten ist, ethischer Natur und die wollte so bisschen Beratung
389 haben, was sie ändern könnten, und ich habe gesagt, ihr müsst knallharte Kontrollen
390 einführen. Ihr müsst die „Client Acceptance and Continuation“ blutig machen. Dann haben
391 sie gesagt, okay nein das geht nicht, das können wir mit unseren Partnern nicht machen.
392 Zu den Kontrollen, die „Client Acceptance“ Programme, ich weiß nicht, ob Sie die kennen,
393 die sind auch eingeführt worden aus schlechter Erfahrung.
394 Und da muss klar sein, dass niemand den Auftrag annehmen darf. Das ist Kontrolle.
395 Ich hoffe es hat Ihnen etwas geholfen.
396
397 00:43:23 SPK
398 Absolut ja.

399 Also sehr, sehr toll, dass ich da jetzt noch mal neue Punkte gefunden hab und vielen Dank für
400 ihre Zeit.

Anhang C: Transkript des Experteninterview 3

Transkript des Interview 3 am 06.07.2023

SPK_1 Interviewer / SPK_2 Interviewte

00:00:01 SPK_1

Hallo.

00:00:03 SPK_2

Hallo. Ich werde wahrscheinlich ein bisschen zwischen Deutsch und Englisch hin und her.

00:00:30 SPK_1

Das ist gar kein Problem. Vielen Dank, dass du dir die Zeit genommen hast.

00:00:40 SPK_2

Ja ich bin bei uns auch Compliance Verantwortliche und hab sehr viel, also jetzt und früher mit unserem früheren CEO, dazu gemacht. Also ja super Gesprächsthema, super gerne, also werde ich ein bisschen Englisch und Deutsch vermische, weil ich natürlich jeden Tag nur auf Englisch mach.

00:01:01 SPK_1

Sehr gut, perfekt vielen Dank, dann kommen wir vielleicht einfach zu meinen drei Forschungsfragen. Ganz kurz im Überblick, die Fragen die ich mir anschau sind: welche ethischen Werte treffen im Professional Service Firms aufeinander? Also ich werde erstmal grundsätzlich herausarbeiten, was gibt es an Werten und welche sind in der Praxis schwierig umzusetzen in Bezug auf den Mandanten, auf internen Mitarbeiter, auf die Konkurrenz, vielleicht auch genau wie wird dann mit den Konflikten ganz konkret auch umgegangen? Gibt es da vielleicht schon gerade einen Code of Conduct oder allgemein in der Unternehmenskultur Grundsätze, an die sich die Mitarbeiter eben auch wenden können oder einfach die immer wieder kommuniziert werden? Wie schaut genau die Praxis aus und dann eben nochmal in die letzte Frage, inwieweit ist der Umgang dann auch in Einklang mit diesen Grundsätzen, also die praktische Durchführung. Letztendlich ist sie dann mit den vorgegebenen Grundsätzen, ja, kann man da einen Rückschluss wieder quasi ziehen?

00:01:47 SPK_2

Super, und unglaublich wichtig für die Zukunft unserer Industrie, weil es hat ja, (,) das hast du sicher auch gelesen, unglaublich viele Skandale in den letzten Jahren gegeben.

Und die teilweise auch Jahre zurückgehen, die vor allem damit zusammenhängen. Also ich sag immer, Who, What und How sind unsere wichtigsten Fragen.

Für wen arbeiten wir? Ist es ein Kunde, mit dem wir arbeiten sollen? Dann was machen wir mit dem Kunden, also das ist immer das erste, wer ist der Kunde, mit dem wir arbeiten sollen oder haben die wahnsinnig viel Skandale oder Complianceprobleme etc. ...

Also das ist die erste Frage. (,) Wenn wir die beantwortet haben: ja, das ist ein Kunde, mit dem wir später Arbeiten können. Dann ist es das Thema in Ordnung: Should we work on that? Ist das was wir machen sollen.

Und dann „How do we do it“. (,) Man kann den Opioid- Skandal von McKinsey als eines der krassesten Skandale in unserer Industrie anschauen, aber es ging natürlich früher auch anders.

43 (,) Aber wenn wir jetzt nur zu McKinsey mit dem Opioid schauen, (,) natürlich, (,) ich meine
44 das hat wahnsinnige Wellen in unserer Industrie geschlagen. Der Kunde, das ist das Who.
45 Was zu der Zeit 1999 zu arbeiten begonnen hat. Für das Who, das war OK, (,) aber dann mit
46 dem What war das Problem: „How can you increase sales of opioids?“ und das hat natürlich
47 gehapert, sozusagen und dann: How do you do it, Das tatsächlich mit dem How auch große
48 Probleme waren mit der Speak Culture, so dass die Mitarbeiter sich mit ihren Concerns an
49 jemanden wenden konnten, war ein Punkt.
50 Also da gibt es ja auch Slides, die kannst du alle im Internet finden, die mussten ja alle
51 Dokumente veröffentlichen.

52 So aber dann zum einen wie Speakup Cultures auch wie sie es executed haben und dann am
53 Schluss war es dann noch so, dass die Partner, als sie gemerkt haben, es gibt ein Problem (,)
54 haben sie angefangen E-Mails zu löschen. Das ist auch ein absolutes No Go und dann was
55 noch ein dritter Punkt war, wirklich der Conflict of Interest. Was ganz wichtiger war und ein
56 großer Grundsatz in unserer Industrie ist: Who do you work for and how do you start?
57 Also wer arbeitet an Projekten? Das andere ist noch, dass sie gleichzeitig bei anderen Opiod
58 Producern gearbeitet haben, aber gleichzeitig auch für die FDA für die Federal.
59 Und dann haben die Teams auf beiden Seiten gearbeitet. Zum einen; Increase Opioid sales
60 and how to make it cheaper for the user? Also einfach ein riesen Konflikt. (Pause)

61
62 Und bei uns heißt das der BCG Code of Clients Service.
63 Und da gibt es Daten, (,) Policies, die darunter fallen, aber wo sie wirklich damit anfangt Lea
64 und das ist das allerwichtigste aus meiner Sicht, sind die Values einer Firma die richtig sein
65 müssen, weil die natürlich die Kultur prägen (,) und der Purpose.

66 Und da gibt es viel im Internet und ich kann dir auch ein paar Sachen schicken.
67 Wir haben neuen Values, die in den 90er Jahren kodifiziert wurden, aber wirklich bis 1963,
68 bis zur Gründungszeit, wo wir gegründet worden sind zurückgehen.
69 Und Integrity ist Nummer 1. Und wir sagen: „Leading with integrity is who we are“, und da
70 sprechen wir jeden Tag darüber. Es gibt wahrscheinlich fast kein Meeting, wo der CEO nicht
71 drüber spricht, wo ich nicht drüber spreche, auch in so vielen Emails, denn hier gilt Tone
72 from the Top. ...

73 Dass wir die ganze Zeit darüber sprechen, ist so wahnsinnig wichtig. Und es macht was aus,
74 wenn der CEO und die anderen Executive Committe Mitglieder, wenn Sie unsere Mitarbeiter
75 und unsere anderen Partner sehen, dass wir die ganze Zeit drüber sprechen. (,) Und wir
76 machen es die ganze Zeit.

77 Den Purpose haben wir seit 2017. Und zwar ist unser Purpose: „We unlock the potential of
78 those who advance the world.“

79 So was heißt das: “Those who advance the world”, sind unsere Klienten und “we really
80 measure everyday, if what we unlock is the potential of those who advance the world.” Du
81 brauchst eigentlich den Code of Client Services, dieser Gesichtspunkt brauchst du gar nicht
82 mehr, um zur gleichen Conclusion zu kommen, die ich gerade gesagt habe. Mit dem Opiod,
83 wenn „those who advance the world“, wenn man die Opiod Arbeit macht, die McKinsey
84 gemacht hat, diese „don’t advance the world“.

85
86 00:07:00 SPK_1

87 Ja. Mhmm.

88
89 00:07:14 SPK_2

90 Aber warum das so wichtig ist, dass ist einfach auf Prinzipien zurückzuführen ist.
91 Weil die Leute sind super busy, jeden Tag. Die Reisen, die haben so viele Sachen going on,
92 und je mehr Policies es gibt, (,) muss nicht unbedingt die Dinge vereinfachen. Wenn man aber
93 einfache Prinzipien gibt und die sich ständig vor Augen führt, ist es glaub ich hilfreicher und

94 ich sage immer wir betonen die Values (,) All The Time (,) Wir geben unsere
 95 Jahresendperformance Reviews auch auf Basis unserer Values.
 96 Und ich glaube immer, dass diese Grundsätze wahrscheinlich das Wichtigste ist um dahin
 97 gekommen zu sein, wo wir hingekommen sind, und wir hatten (,) Gott sei Dank keiner dieser
 98 Skandale gehabt.
 99
 100 00:08:14 SPK_1
 101 Ja, das ist auch interessant jetzt, wenn du das so ansprichst, dass das eigentlich dann auch
 102 Hand in Hand gehen musst. Die Values und der Purpose. Dann würde ich jetzt einfach mal
 103 kurz fragen, wie habt ihr euer Wertesystem gefestigt, also ihr habt den Code of Conduct, dann
 104 habe ich mir angeschaut, da waren ja eben auch Integrity,
 105 University, Partnership das sind alles die Werte, die ihr für euch als wichtigstes anerkannt
 106 habt. Habt ihr das besprochen oder wie hat sich das vielleicht entwickelt?
 107
 108 00:08:54 SPK_2
 109 Also wir haben neun Values und ich schick dir diese Pyramide nachher ja.
 110 Die Werte gehen wirklich auf unseren Gründer zurück und die waren lange nicht kodifiziert
 111 bis in den Neunzigern, er hat die dann eben mit dem Workshops (,) und alles mögliche und
 112 dann haben sie die auf Papier gebracht. Und wir sprechen über unsere Werte die ganze Zeit.
 113 Die ganze Zeit. Ich hab heute alleine 3 Emails geschrieben: „Hey guys go back to the
 114 principles“. (,) Und wir haben verpflichtende Value Workshops mit unseren Teams
 115 zusammen. Bei jedem neuen Prozess gibt es einen Workshop.
 116 Wir sprechen schon auch die ganze Zeit über die Challenges die es bringt weil natürlich,
 117 wenn es Black or White ist, jeder weiß, das ist gut, das ist schlecht und das ist ziemlich
 118 einfach. Aber es kommt auf die vielen Shades of Grey dazwischen an, wozu es
 119 Konversationen braucht, weil es gibt viele Entscheidungen, die wir täglich treffen.
 120
 121 00:11:06 SPK_1
 122 Ja, das wollte ich jetzt auch fragen, wenn ihr so viel darüber redet täglich, dann bestimmt ja
 123 auch wahrscheinlich, weil in der Praxis das auch immer wieder Topic ist. Also es ist nicht
 124 eben, wie du sagst, schwarz oder weiß. Wir wissen grundsätzlich, was wir machen sollen.
 125 Aber wie soll ich jetzt gerade wahrscheinlich in der Situation umgehen?
 126
 127 00:11:24 SPK_2
 128 Ja, und es gibt verschiedene Konflikte. Natürlich. Zum einen: Sollen wir mit einem
 129 bestimmten Kunden arbeiten?, Sollen wir von dem Kunden einen bestimmten Topic
 130 unterstützen oder so? (,) Wie machen wir das Projekt?
 131 Und unser Grundsatz ist: „We believe in engagements“. Also wir glauben wir können nur
 132 dann Veränderungen in der Welt hervorrufen, wenn wir „engagen“. (Pause)
 133 Ich meine, es wäre leicht gewesen vor einigen Jahren zu sagen, „We don't work with Oil
 134 Companies“. (,) Obwohl nicht ganz so leicht, weil sie so ein großer Teil der Economy sind.
 135 Und wir sagen, First principle: We believe in engagement, und dann natürlich, can we engage
 136 on the right terms? (,) Natürlich Lea, da gibt es schon sehr hitzige Diskussionen, wo manche
 137 unserer Mitarbeiter sagen: „Hey wir verstehen nicht warum wir das so machen.“
 138 Und wir sagen dann, ja, (,) wir hören uns das dann an und wenn jemand ne Mail schreibt oder
 139 so, dann wollen wir darüber reden, denn we always engage, we always talk.
 140 Und das wurden schon einige unserer Entscheidungen auch dadurch wirklich geformt.
 141 Und dann sagen wir unseren Leuten im Endeffekt, (,) ich mein dazu hat es auch schon hitzige
 142 Diskussionen gegeben, (,) auch um das ganze Thema Russland Exit, das haben wir gleich am
 143 Anfang besprochen, und das war dann die Frage: Hey, wann wird es veröffentlicht. Und wir
 144 haben dann entschieden uns zurückzuhalten, weil we didn't want to put people at risk.

145 Und das sind schon sehr, sehr schwere Entscheidungen. (Pause)
146
147 Und wir haben dann schon, wir haben ein paar Calls gemacht, wo wir dann unsere
148 Entscheidungsprozesse auch ein bisschen dargestellt haben und das wurde dann wahnsinnige
149 geschätzt. Nur oft kannst du heute Transparency nicht im Moment gehen, weil es da so viele
150 Konflikte und sensitive Entscheidungen gibt. ...
151 Aber zurück auch zum Thema Client Selection. Also wir haben sicher Hunderte, Millionen
152 geben wir jedes Jahr auf, wo wir sagen wir arbeiten nicht mit ihnen, obwohl wir sagen, we
153 believe in engagement und das sind natürlich schwierige Entscheidungen. Aber da gibt es
154 Partner, die sich darum bemüht haben mit dem Client, (,) dann sagen wir als Vorstand „oh
155 nein das geht nicht.“ Was wir aber geschafft haben, ist, dass unsere Partner daher auch früher,
156 sagen: Hey geht das? Und da haben wir einen riesen Fortschritt gemacht, dass zumindest auf
157 der Who Seite, die Enttäuschungen geringer sind, weil sie diese Frage früher es mit uns
158 besprechen. ...
159 Das Thema What ist schon schwieriger, muss ich dazu sagen.
160 Wir haben eine Abteilung, die sich mit unsere Clear Client Concept beschäftigt. Und da haben
161 wir dann schon Diskussionen, should we to this type of work?
162 Zum Beispiel hatten wir ein Fall vor nicht allzu langer Zeit, wo einer unserer Klienten uns
163 gebeten hat das Projektmanagement für deren Environmental Litigation zu machen.
164 Und da sind natürlich alle meine Alarme angegangen (,) aber wir haben uns das angeschaut,
165 wie der Geschäftsführer zu dem Thema steht, wie ernst er das nimmt oder nicht. Ich hab dann
166 auch mit dem Geschäftsführer telefoniert, um herauszufinden ob das alles nur Marketing
167 Speak ist, oder ob da wirklich etwas dahinter steht?
168 Und der hat mich total überzeugt: „Hey, we do this at the best interests of the communities,
169 we will pay the community support communities for the next ten years“, weil es sind wirklich
170 sehr schlimme environmental damages die über Jahre passiert sind, bevor er eben
171 Geschäftsführer geworden ist. Und dann haben wir zugesagt (,) und wir machen jetzt auch
172 Check ins jeden Monat, wo das Team uns erklären muss, was passiert und ich werde auch
173 quartalsweise mit dem Geschäftsführer weiter sprechen. (Pause)
174 Ja, und dann ist halt immer die Frage Lea, (,) auch das ist auch noch eine wichtige Frage zu
175 Integrity. Wir zwingen niemand an einem Projekt zu arbeiten, also wenn jemanden mit einem
176 Topic ein Problem hat und das ist auch wichtig, weil jeder hat seine unterschiedlichen Werte
177 und Grundsätze. Wir hatten letztes Jahr mal, da wollte einer von heute auf Morgen nicht mehr
178 bei einem Thema dabei sein. Und da sagen wir okay.
179
180 00:17:35 SPK_1
181 OK und was beeinflusst oder erschwert jetzt noch die Umsetzung? Vielleicht in der Praxis bei
182 den Mitarbeitern, wo man erkennt, da gibt es Probleme immer mal wieder. Gibt es ja so
183 Beispiele aus der Praxis.
184
185 00:17:57 SPK_2
186 Natürlich, also was sind die Grenzen der Prozesse?
187 Wir sind natürlich gewachsen über die letzten Jahre und die Prozesse sind halt wahnsinnig
188 arbeitsintensiv, weil immer zu besprechen ist, zum Beispiel die Clients, die durch die
189 verschiedene Reviews laufen und nur wenn dann Feedback zurück kriegen von den Reviews,
190 dass es aus verschiedenen Gründen nicht passt, dann schaut man sich die Gründe an und dann
191 kommt es natürlich zu Diskussionen . (,) Und je komplexer das Thema ist, desto mehr Leute
192 sind involviert und dann das kommt Ganze im Endeffekt irgendwann zu mir und das können
193 schon sehr arbeitsintensiver Prozesse sein.

194 Die Partner wollen den Kunden bedienen, der Kunde sucht Rat, da sind Menschen auch
195 involviert, da kannst du nicht einfach jetzt sagen: ja oder nein. Es ist viel komplexer und es ist
196 definitiv wahnsinnig ernst gemeint alles.

197 Das zweite ist, dass wir natürlich permanent Leute neu einstellen und dieser Umschlag an
198 neuen Leuten wieder in dieses System reinzubringen (,) und das wieder zu erklären, wie die
199 Werte sind, ist das wichtigste.

200 Das ist schön immer, die neuen Leute wieder reinzubringen, es ist aber auch wirklich großer
201 Aufwand. Dann ist es schon auch so, dass in dem Moment, dass Leute sich trauen, was zu
202 sagen, eben eine Speak up Kultur permanent zu forcieren.

203 Das alles respektvoll vor sich geht und das jeder das Gefühl hat, dass niemand einen anderen
204 unter den Bus geschmissen hat, so ungefähr.

205

206 00:20:21 SPK_1

207 Wie läuft das bei euch ab, die Speak up Kultur? Also habt ihr eine Ethics- Hotline oder
208 sowas?

209

210 00:20:29 SPK_2

211 Ja das gibt es ja.

212 Ok zu unserer Speak up Kultur, wie funktioniert es. Es gibt verschiedene Sachen zum einen,
213 und das ist für mich das allerwichtigste, wir reden die ganze Zeit darüber, dass „We want you
214 guys to speak up“ . (,) Jedes Team beim Kick Off beim Prozess, wenn es anfängt, gibt es ein
215 Prozess, wie das funktioniert und es muss sein.

216 Es muss jeder Partner sagen und es gibt da Partnership, Teaming and Organisation Survey
217 jede Woche, (,) jeden Freitag, Das heißt, wo die Leute auch gefragt werden, auch mit offenen
218 Fragen und ihre Concerns äußern können.

219 Das andere ist, wir haben einen Channel, wo die Leute anonym oder mit Namen ihre
220 Concerns äußern können. Und dann haben wir noch eine Anonyme Hotline, die ist extern.

221

222 00:22:18 SPK_1

223 Ach okay, die ist extern?

224

225 00:22:30 SPK_2

226 Ja, vor 2 Jahren schon ist die EU Richtlinie in Europa muss man das extern machen
227 mittlerweile.

228

229 00:22:39 SPK_1

230 Und dann wird das quasi an euch zurück getragen oder es wird das auf Team Ebene dann
231 direkt meistens besprochen?

232

233 00:22:47 SPK_2

234 Hängt davon ab.

235 Abhängt wirklich auch vom Concern ab, aber wir das Executive Comitees kriegen das einmal
236 im Jahr einen Bericht von dem externen Team, wo man sieht welche Concerns geäußert
237 wurden. (Pause)

238 Wir haben auch die People Survey. Die haben wir einmal im Jahr, da kommen auch viele
239 Sachen hoch. (,) Und dann haben wir während Covid und ein bisschen jetzt noch so Quarterly
240 Surveys: How are you are- Surveys.

241 Mit Covid hat sich viel verändert und wir mussten schauen wir es den Leuten geht.

242

243 00:23:56 SPK_1

244 OK und bei Verletzungen, wenn es dann doch mal dazu kommt? Weil du ja vorhin auch
 245 schon eure Feedbackkultur angesprochen hast, mit den Mitarbeitern im Team.
 246 Und wenn was vielleicht nicht funktioniert hat, gibt es Sanktionen oder zusätzliche
 247 Schulungen.

248

249 00:24:24 SPK_2

250 Ja genau, we exit people. Also wir haben definitiv Konsequenzen und wir nehmen das auch
 251 super ernst. Aber wir glauben auch, dass man Leuten grundsätzlich eine zweite Chance geben
 252 soll. Also es hängt natürlich immer von der Schwere eines Vergehens ab und wie absichtlich
 253 es war. Manchmal machen Leute auch dumme Fehler, weil sie müde sind, also das ist anders
 254 wie wenn jemand wirklich was falsch machen wollte und bewussten Regeln umgehen hat.
 255 Wenn jemand eine Expense- Fälschung gemacht hat, da gibt es eine Exit. Oder Harrasment
 256 nehmen wir wahnsinnig ernst. Und je höher die Person desto schwerwiegender sind die
 257 Folgen.

258 Exit, (,) jemand wird nicht befördert, jemand kriegt keinen Bonus, jemand wird nicht in die
 259 neue Leadership Rolle versetzt, die er sonst hätte bekommen sollen.

260 Ja, das sind so die Sachen. (,) Also natürlich, das Erste ist eine Warnung und das andere ist
 261 eine finanzielle Input, das kann beim Bonus, beim jährlichen Bonus Impact sein. Oder eben
 262 das es keine Promoten gibt. Und dann ist der Exit.

263 Aber wir machen zum Beispiel auch verpflichtende Value-Trainings, also es gibt halt auch
 264 Leute, die Verhaltenstraining machen müssen, (,) also das gibt es auch.

265

266 00:26:20 SPK_1

267 Auch ja toll. Also vielen Dank nochmal für das Gespräch, vielleicht nur noch mal
 268 abschließend für eine Einschätzung von dir. Die Entwicklung zur Ethik hat sich jetzt auf
 269 jeden Fall geändert in den letzten Jahren.

270

271 00:26:50 SPK_2

272 Ja, gute Frage also. Ich glaube, dass Kunden viel mehr darauf bestehen werden. Ich glaube,
 273 dass Kunden sehr, sehr viel drauf eventuell schauen werden. In der Vergangenheit war es
 274 immer so, „Oh ja das mein Team ist so gut, aber die Firma hat Probleme“. Ich glaube
 275 irgendwann wird sich das ein bisschen verändern, ich glaube auch, dass Talent mehr danach
 276 fragt, genau.

277 Ich glaube das dauert, aber es wird kommen. Ich fürchte, dass es auch mehr Regulation geben
 278 wird. Das ist aber nicht hilfreich, weil jede Firma muss es in ihrer eigenen Kultur machen.
 279 Also ich hoffe, dass die Professional Services Firms alle aufwachen und Self-Regulation
 280 machen. Ja, aber ich muss ehrlich sagen, bei jedem dieser Skandale, über die ich lese, zucke
 281 ich zusammen, das ist nicht OK. Ich finde es wirklich schlecht für unsere Industrie, wenn es
 282 bei jemand anderes als bei uns passiert, und wir machen immer sofort Reviews und fragen
 283 uns, könnte das bei uns auch passieren? (Pause)

284 Ich hoffe, dass die Leute es ernster nehmen, weil im Endeffekt „it will serve our clients“,
 285 wenn das Public Sector Money ist, werden wir auch von Tax payer money bezahlen, das
 286 Ganze muss man schon sehr ernst nehmen. Das ist ein super Thema Lea, das du ausgewählt
 287 hast. Ja wie du siehst, ich bin da sehr passioniert drüber.

288

289 00:28:59 SPK_1

290 Ja, also das wird sehr interessant und ich gebe dir gerne dann nochmal Bescheid zu meinen
 291 Ergebnissen.

292

293 00:29:10 SPK_2

294 Ja sag Bescheid. Ja, leider muss ich jetzt in den nächsten Call

Anhang D: Fragebogen

Items

1. Ethische Fragestellungen sind in Ihrer Branche relevant.
2. Sie sind an Ethikmaßnahmen in Ihrem Unternehmen interessiert.
3. Sie sind mit den ethischen Grundsätzen und den entsprechenden berufsrechtlichen Richtlinien (z.B. IEASBA-Kodex, IDW Verhaltenskodex, ISO 20700) Ihrer Branche vertraut.
4. Sie sind mit dem unternehmensinternen Verhaltenskodex (z.B. Code of Ethics/ Code of Conduct) vertraut.
5. In welchen zeitlichen Abständen sind Sie durch Ihr Unternehmen angehalten, sich mit den Werten des Code of Conduct/ Code of Ethics zu beschäftigen?
6. Ihr Vorgesetzter vermittelt die Bedeutung der Ethik und Integrität klar und überzeugend in Ihrem Arbeitsumfeld.
7. Bei welchen der folgenden Werte herrscht Ihrer Meinung nach am meisten Konfliktpotenzial in Ihrer Branche?
8. Mit welchen ethischen Konflikten haben Sie bereits persönliche Erfahrung während Ihrer Tätigkeit gemacht?
9. Welche Faktoren verursachen Ihrer Meinung nach die häufigsten ethischen Konflikte in der Branche?
10. In Ihrem Arbeitsumfeld existiert ausreichend Gelegenheit, um unmoralisches Verhalten und Konfliktsituationen zu besprechen.
11. Sie empfinden den Entscheidungsprozess in Ihrer Organisation, wenn es um ethische Konflikte geht, transparent.
12. Ihr Unternehmen unterstützt die Mitarbeiter aktiv bei der Bewältigung von ethischen Konflikten.
13. Ihnen wurde hinreichend erklärt, wie Sie mit ethischen Konflikten verantwortungsbewusst umgehen.
14. Sind Sie der Meinung, dass Ihnen der unternehmensinterne Verhaltenskodex, wie z.B. Code of Conduct bei der Lösung ethischer Konflikte hilft?
15. Sie fühlen sich durch Schulungen und Weiterbildungen in Ihrem Unternehmen auf den Umgang mit ethischen Konflikten ausreichend vorbereitet.
16. Schulungen und Weiterbildungen zum Thema ethische Konflikte sind in Ihrer Organisation ausreichend verfügbar.

17. In Ihrem Arbeitsumfeld existiert ein angemessenes Bewusstsein für mögliche Verstöße gegen den Verhaltenskodex.
18. In Ihrem Arbeitsumfeld werden Mitarbeiter diszipliniert, wenn diese gegen Verhaltensrichtlinien verstoßen.
19. Wenn unmoralisches Verhalten gemeldet wird, werden die Beteiligten unabhängig von ihrer Position fair diszipliniert.