

Auditing and Accounting Studies

Hrsg.: Annette Köhler, Kai-Uwe Marten, Reiner Quick,  
Klaus Ruhnke und Matthias Wolz

Julia Füssel

# **Lernstrategien des Wirtschaftsprüfers für die Fortbildung in IFRS**

Eine theoretische und  
empirische Analyse



RESEARCH

Julia Füssel

## **Lernstrategien des Wirtschaftsprüfers für die Fortbildung in IFRS**

# **GABLER RESEARCH**

## Auditing and Accounting Studies

Herausgegeben von

Prof. Dr. Annette Köhler,

Handelshochschule Leipzig,

Prof. Dr. Kai-Uwe Marten,

Universität Ulm,

Prof. Dr. Reiner Quick,

Technische Universität Darmstadt,

Prof. Dr. Klaus Ruhnke,

Freie Universität Berlin,

Prof. Dr. Matthias Wolz,

Universität Dortmund

Julia Füssel

# **Lernstrategien des Wirtschaftsprüfers für die Fortbildung in IFRS**

Eine theoretische und  
empirische Analyse

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Klaus Ruhnke



**GABLER**

**RESEARCH**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Freie Universität Berlin, 2009

1. Auflage 2010

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2010

Lektorat: Ute Wrasmann | Nicole Schweitzer

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-2354-7

## Geleitwort

Die berufliche Fortbildung des Wirtschaftsprüfers erlangt durch den tief greifenden Wandel des Marktumfelds immer größere Bedeutung. Die Fortbildungserfordernisse werden international eingehend in den Ausbildungsnormen thematisiert. Hier hat das International Accounting Education Standards Board (IAESB) der International Federation of Accountants (IFAC) mit dem International Education Standard 7 einen Standard vorgelegt, der detaillierte Vorschläge unterbreitet. Zudem wurde zuletzt im Juni 2008 ein „Information Paper“ veröffentlicht, welches noch einmal den Stellenwert und die Dringlichkeit einer Beschäftigung mit diesen Fragen verdeutlicht und hier auch interessante theoretische Perspektiven eröffnet. Dagegen behandeln die nationalen Normen die Fortbildung nur am Rande. Hier finden sich neben der allgemeinen Verpflichtung in § 3 Abs. 2 Satz 2 WPO nur wenige konkretisierende Ausführungen in § 4a der Berufssatzung WP/vBP, obwohl eine eingehende Auseinandersetzung mit der Fortbildung des Wirtschaftsprüfers dringend angezeigt ist.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage nach den Lernstrategien des Wirtschaftsprüfers. Diese Fragestellung ist sowohl theoretisch als auch praktisch von höchster Relevanz. Dabei konzentriert sich die Verfasserin auf die Fortbildung in internationaler Rechnungslegung und setzt damit einen geeigneten Bearbeitungsschwerpunkt. Die Verfasserin legt zunächst die normativen und die pädagogischen Grundlagen für die Fortbildung. Daran anschließend werden theoretische und empirische Beiträge zu Lernstilen und Lernstrategien und den auf sie einwirkenden Faktoren, wie lerninfrastrukturelle Gegebenheiten und Umwelteinflüsse, dargestellt und systematisiert. Weiterhin hat die Verfasserin eine eigene empirische Untersuchung durchgeführt. Hypothesen werden umfassend hergeleitet und getestet. Ausgewertet wurden 214 Fragebögen einer Online-Befragung (Rücklaufquote 23,6 %). Gezeigt wird u. a., dass die Berufserfahrung die Lernstrategie signifikant beeinflusst und im IFRS-

Kontext strategisches Lernen eine hohe Bedeutung besitzt. Weiterhin leitet die Verfasserin auf Basis der gewonnenen Ergebnisse Empfehlungen her und diskutiert diese.

Auch wenn die Arbeit in weiten Teilen explorativ angelegt ist und eine umfassende Lösung der anstehenden Probleme nicht leisten kann bzw. dies auch gar nicht beabsichtigt ist, leistet diese einen originellen und wichtigen wissenschaftlichen Beitrag zur Entwicklung von Lernstrategien des Wirtschaftsprüfers für die Fortbildung in internationaler Rechnungslegung. Die gut lesbare Arbeit zeigt einen kontinuierlichen Bearbeitungspfad und beleuchtet die Thematik ausgewogen aus einer theoretischen und praktischen Perspektive. Daher richtet sich die vorliegende Dissertation gleichermaßen an in der Forschung und Lehre Tätige, die normensetzenden Institutionen sowie in der Prüfungspraxis tätige Personen. In der Hoffnung, dass die Arbeit Denkprozesse auslösen und die gegenwärtige Diskussion auf nationaler Ebene anstoßen bzw. auf internationaler Ebene befruchten wird, wünschen die Herausgeber der vorliegenden Dissertation eine gute Aufnahme durch den Markt.

Für die Herausgeber: Klaus Ruhnke

## **Vorwort der Verfasserin**

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Zeit als externe Doktorandin am Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung des Institutes für betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre der Freien Universität Berlin parallel zu meiner Tätigkeit als Senior Manager bei der Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Berlin.

Mein aufrichtiger Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Klaus Ruhnke, der mir die Möglichkeit zur Promotion eröffnete und die Erstellung der Arbeit mit seinem fachlichen Rat besonders in der Schlussphase konstruktiv begleitet hat. Seine wertvollen Hinweise trugen wesentlich zum Gelingen der Arbeit bei. Bedanken möchte ich mich auch sehr herzlich bei Herrn Professor Dr. Wilfried Hendricks vom Institut für Berufliche Bildung und Arbeitslehre der Technischen Universität Berlin für die freundliche Übernahme des Zweitgutachtens sowie für die Unterstützung – auch von Mitarbeitern seines Institutes für Bildung in der Informationsgesellschaft e. V. (IBI e. V.) – vor allem bei pädagogischen und statistischen Fragestellungen sowie Diskussionen.

Darüber hinaus bedanke ich mich herzlich bei meinem Arbeitgeber, der Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft in Berlin, für die großzügige und flexible Unterstützung meines Wunsches, die Promotion berufsbegleitend zu absolvieren. Mein besonderer Dank gilt hier den Herren WP/StB Dr. Michael Schlösser, WP/StB Detlef Diederichs, WP/StB Ulrich Plett, WP/StB Eckehard Schepers und CPA Brian Jantz, die mit ihrem Einsatz maßgeblich dazu beigetragen haben, dass mein Promotionsprojekt neben der Mandatsarbeit erfolgreich abgeschlossen werden konnte.



Meinen Mitdoktoranden und Kollegen diesseits und jenseits des Atlantiks sowie in Asien danke ich für die stete Diskussionsbereitschaft und zahlreiche Hilfestellungen in den vergangenen drei Jahren.

Herzlichen Dank auch Frau StB Dipl.-Kauffrau Manuela Klein für das erste Korrekturlesen sowie Frau Dipl.-Volkswirtin Inka Beste und Frau Dipl.-Psychologin Karoline Schnetter für die zweite Korrektur des Entwurfs und die mannigfaltigen Anregungen und Korrekturvorschläge sowie ihre Geduld und Mühe bei diesem Projekt.

Ohne die stetige Unterstützung und Förderung durch meine Mutter, Dr. med. Susi Füssel-Schaffrath, wäre der erfolgreiche Abschluss meiner Promotion nicht möglich gewesen. Meine Mutter hat mir nach dem frühen Tod meines Vaters, Professor Dr.-Ing. Martin Füssel, das Studium an der Technischen Universität Berlin sowie meine Aufenthalte als Austauschschülerin und -studentin in Großbritannien ermöglicht und damit das Fundament für die Promotion gelegt. Dazu hat sicherlich auch die Erfahrung beigetragen, dass meine Eltern sich gegenseitig bei ihrer jeweiligen Promotion unterstützt haben. Diese Inspiration hat meine Mutter an mich weitergegeben.

Meinen Freunden danke ich für die notwendige Ablenkung vom Forscherleben, aber auch für deren Verständnis, Rücksicht und Optimismus während der Erstellungsphase der Arbeit und vor der Disputation.

Der Rückhalt und der Zuspruch meiner Eltern auf meinem Lebensweg haben in großem Maße zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Julia Füssel

## Inhalt

	Seite
Geleitwort	V
Vorwort der Verfasserin	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Symbol- und Variablenverzeichnis	XXIII
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	XXV
1 Einführung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Zielsetzung	6
1.3 Aufbau der Arbeit	11
2 Normative Grundlagen für die Fortbildung des Wirtschaftsprüfers in Deutschland	13
2.1 Aufbau und Aufgaben der deutschen Berufsorganisationen	13
2.1.1 Die Wirtschaftsprüferkammer	13
2.1.2 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.	15
2.2 Die Entwicklung der Fortbildungsverpflichtung für deutsche Wirtschaftsprüfer	18
2.2.1 Geltende Regelungen der Wirtschaftsprüferordnung (WPO)	18
2.2.2 Stellungnahmen des IDW	20
2.2.2.1 Stellungnahme des IDW: „Zur beruflichen Fortbildung der Wirtschaftsprüfer im IDW“ (VO 1/1993)	20
2.2.2.2 Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: „Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“ (VO 1/1995)	21

---

2.2.2.3	Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“ (VO 1/2006)	22
2.2.3	Berufsaufsichtsreformgesetz	24
2.3	Europäische Union	26
2.3.1	Aufbau und Gesetzgebungsbefugnis der Europäischen Union	26
2.3.2	Vorschriften zur Fortbildung des Wirtschaftsprüfers	30
2.3.2.1	Die Achte EU-Richtlinie vom 10. April 1984	30
2.3.2.2	Das Grünbuch der EU-Kommission zu „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“ vom 24. Juli 1996	30
2.3.2.3	Mitteilung der Kommission betreffend die Abschlussprüfung in der Europäischen Union vom 8. Mai 1998	31
2.3.2.4	Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Stärkung der Abschluss- prüfung in der EU vom 21. Mai 2003	32
2.3.2.5	Die Modernisierte EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung	33
2.4	Die International Federation of Accountants (IFAC)	34
2.4.1	Aufbau und Aufgaben	34
2.4.2	Verbindlichkeit der Regelungen der IFAC für den deutschen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer	36
2.4.3	Der „IFAC Code of Ethics“ als Zusammenfassung internationaler ethischer Berufsgrundsätze	37
2.4.4	Exkurs: Die Begriffsdefinition des „Professional Accountant“ nach den Grundsätzen der IFAC und seine Fortbildungsverpflichtungen	39
2.4.5	Die Entwicklung der Educational Standards (IES) und der sonstigen Verlautbarungen der IFAC	41
2.4.5.1	Die International Education Standards No. 1 bis 6	43
2.4.5.2	Der International Education Standard No. 7	43

---

2.4.5.2.1	Begriffsdefinitionen	44
2.4.5.2.2	Umfang und Inhalt der Berufsbildungsaktivitäten	45
2.4.5.2.3	Kategorisierung der Lernaktivitäten	46
2.4.5.2.4	Monitoring-Prozess für Lernaktivitäten	47
2.4.5.3	Der International Educational Standard No. 8	49
2.4.5.3.1	Anforderungen an die Fortbildung von Audit Professionals	49
2.4.5.3.2	Die Begriffsdefinition des „Audit Professional“	51
2.4.5.3.3	Umfang der beruflichen Fähigkeiten eines Audit Professionals	52
2.4.5.3.4	Praktische Erfahrung	53
2.4.5.3.5	Kompetenzanforderungen	54
2.5.1	Aufbau und Aufgaben der US-amerikanischen Berufsorganisationen	58
2.5.1.1	Die National State Boards of Accountancy	58
2.5.1.2	Das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)	58
2.5.2.	Vorschriften zur Fortbildung des CPA in den USA	61
2.5.2.1	Der „Sarbanes-Oxley Act of 2002“	61
2.5.2.2	Die Regelungen des AICPA zur Fortbildung des CPA	63
2.5.2.2.1	Die Berufsgrundsätze des AICPA	63
2.5.2.2.2	Die Fortbildungsstandards des AICPA	64
2.5.3	Einfluss der amerikanischen Regelungen auf den deutschen Wirtschaftsprüfer	66
2.6	Zwischenergebnis	68
3	Pädagogische Grundlagen für die Fortbildung des Wirtschaftsprüfers in IFRS	69
3.1	Grundbegriffe	69
3.1.1	Lernen	69
3.1.2	Bildung	74
3.1.3	Entwicklung	76

---

3.1.4	Erziehung	76
3.1.5	Ausbildung	77
3.1.6	Kompetenz und Fähigkeit	78
3.2	Lerntheorien	82
3.2.1	Behavioristische Lerntheorien	83
3.2.2	Kognitivistische Lerntheorien	87
3.2.3	Konstruktivistische Lerntheorien	90
3.2.4	Schlussfolgerungen aus den lerntheoretischen Ansätzen	93
3.3	Lernprozesse	96
3.3.1	Definition und Ziele	96
3.3.2	Lernprozesse in Organisationen	99
3.3.2.1	Der Prozess des Anpassungslernens	100
3.3.2.2	Der Prozess des Veränderungslernens	100
3.3.2.3	Der Prozess des Erfahrungslernens	104
3.3.3	Lernstile von Erwachsenen	105
3.3.3.1	Der Lernprozess nach Kolb	106
3.3.3.2	Die Definition von Lernstilen nach Kolb	109
3.4	Lehrmethoden	111
3.4.1	Verknüpfung der lerntheoretischen Grundlagen mit der Ausgestaltung einer Lehrmethode	111
3.4.2	Einzelaspekte bei der Auswahl und der Gestaltung von lernmethodischen Arrangements	115
3.4.2.1	Lehrverfahren	116
3.4.2.1.1	Darbietende Lehrverfahren	116
3.4.2.1.2	Erarbeitende Lehrverfahren	117
3.4.2.1.3	Entdeckenlassende Lehrverfahren	119
3.4.2.2	Angemessenheit von Lehrverfahren	123
3.4.2.3	Lehrstufen	123
3.4.2.4	Lernhilfen	125

---

3.4.2.5 Sozialformen	127
3.4.2.6 Medien	127
3.5 Zwischenergebnis	131
4 Ansätze zur Ermittlung des Lernstils oder der Lernstrategie des Wirtschaftsprüfers im Kontext der Fortbildung in internationaler Rechnungslegung	133
4.1 Auswahl und Reihenfolge der Forschungsansätze	133
4.1.1 Der „Study-Attitudes-Questionnaire“ von Brown und Holtzmann (1955)	134
4.1.2 Die Studie von Entwistle, Nisbet et al. (1971)	136
4.1.3 Die Studie von Pask (1976)	137
4.1.4 Die Studie von Biggs (1976) und darauf aufbauende Untersuchungen	139
4.1.5 Die Studien von Marton und Säljö (1976)	143
4.1.6 Die Studie von Svensson (1977)	146
4.1.7 Die Studie von Fransson (1977)	147
4.1.8 Die Studie von Laurillard (1979)	149
4.1.9 Die Studie von Entwistle und Ramsden (1983)	150
4.1.10 Die Studie von Baldwin und Reckers (1984)	155
4.1.11 Die Studie von Brown und Burke (1987)	157
4.1.12 Die Studie von Baker, Simon und Bazeli (1987)	159
4.1.13 Die Studie von Collins und Milliron (1987)	160
4.1.14 Die Studie von Meyer und Parsons (1989)	164
4.1.15 Die Studie von Entwistle und Tait (1989)	165
4.1.16 Die Studie von Gow und Kember (1990)	168
4.1.17 Die Studie von Doran, Bouillon und Smith (1991)	170
4.1.18 Die Studie von Christensen, Massey und Isaacs (1991)	172
4.1.19 Die Studie von Stout und Ruble (1991)	173
4.1.20 Die Studie von McKee, Mock und Ruud (1992)	176

---

4.1.21 Die Studie von Marton, Dall'Alba und Beaty (1993)	178
4.1.22 Die Studie von Gow, Kember und Cooper (1994)	180
4.1.23 Die Studie von Sharma (1997)	182
4.1.24 Die Studie von Booth, Lockett und Mladenovic (1999)	184
4.1.25 Die Studie von Byrne, Flood und Willis (2002)	185
4.1.26 Die Studie von Marriott (2002)	187
4.2 Fazit	189
4.3 Ableitung eines eigenen Modells	190
4.3.1 Design des eigenen Modells zur Ermittlung von Lernstrategien und Einflussfaktoren	191
4.3.1.1 Theoretisch-deduktive Bestimmung der Lernstrategie	192
4.3.1.2 Theoretisch-deduktive Bestimmung von Einflussfaktoren auf die Lernstrategie	195
4.3.1.3 Dimensionen des eigenen Modells	196
5 Empirische Untersuchung	197
5.1 Zielsetzung und Fragestellung	197
5.2 Formulierung der Hypothesen	198
5.2.1 Vorherrschende Lernstrategie im Berufsstand des WPs	198
5.2.2 Einfluss soziodemografischer Faktoren auf die Lernstrategie des WPs	199
5.2.3 Einfluss unternehmensspezifischer Einflussfaktoren auf die Lernstrategie des WPs	200
5.2.4 Zusammenhang zwischen anderen Kontextfaktoren und der angenommenen Lernstrategie	202
5.3 Methodik der eigenen empirischen Untersuchung	203
5.3.1 Methode der Datenerhebung	203
5.3.2 Bestimmung der Stichprobe	205

---

5.3.3	Erhebung der individuellen Lernstrategie und der Anforderungen an ein IFRS-Fortbildungskonzept (Vorstudie)	208
5.3.4	Charakteristika der Einzelitems des Fragebogens	210
5.3.5	Durchführung einer Online-Befragung (Hauptstudie)	211
5.3.6	Auswertung der Daten	213
5.3.6.1	Qualitätssicherung der Daten	213
5.3.6.2	Überprüfung der Skalenwerte	214
5.3.6.2.1	Objektivität	214
5.3.6.2.2	Reliabilität	215
5.3.6.2.3	Validität	216
5.3.6.3	Überprüfung von Zusammenhängen mittels Chi-Quadrat-Tests und Korrelationsanalysen	218
5.3.7	Festlegung des Signifikanzniveaus	220
5.4	Ergebnisse der Untersuchung	220
5.4.1	Beschreibende Analyse der Stichprobe	221
5.4.1.1	Soziodemografische Einflussfaktoren	221
5.4.1.1.1	Geschlechterstruktur	222
5.4.1.1.2	Altersstruktur	222
5.4.1.1.3	Berufsexamen	224
5.4.1.1.4	Berufliche Niederlassung	225
5.4.1.1.5	Entsendungsort und Entsendungsland	225
5.4.1.1.6	Länge des Studiums	226
5.4.1.1.7	Ausbildungsgang	227
5.4.1.1.8	IFRS als Studienfach	230
5.4.1.2	Unternehmensspezifische Einflussfaktoren	231
5.4.1.2.1	Abteilung („Service Line“)	232
5.4.1.2.2	Hierarchiestufe	233
5.4.1.2.3	Tätigkeit als IFRS-Referent	234
5.4.1.2.4	Teilnahme an internen IFRS-Schulungen	235
5.4.1.2.5	Berufserfahrung nach Studienabschluss und nach Berufsexamen	239
5.4.1.2.6	IFRS-Berufserfahrung in Jahren	241
5.4.1.2.7	Anzahl der jährlich betreuten IFRS-Mandate	243
5.4.1.2.8	Anteil der IFRS-bezogenen Stunden pro Jahr	244



---

5.4.1.2.9	Schwerpunkt der praktischen Arbeit mit IFRS-Bezug	246
5.4.1.3	Lerninfrastrukturelle Einflussfaktoren	247
5.4.1.3.1	Teilnahme an firmenexternen IFRS-Schulungen	247
5.4.1.3.2	Lehrmethoden bei firmenexternen IFRS-Schulungen	248
5.4.1.3.3	Generelle Einschätzung zur vorhandenen Lerninfrastruktur	250
5.4.1.3.4	Verbesserungsvorschläge zur derzeitigen Lerninfrastruktur	250
5.4.1.3.5	Einschätzung zur Wissensvermittlung	253
5.4.1.3.6	Umfang der Vermittlung von Grundwissen durch WBL	254
5.4.1.3.7	Struktur der Fallstudien	256
5.4.1.3.8	Interaktivität des Web Based Learning	257
5.4.1.3.9	Praxisnähe der Fallstudien	258
5.4.1.3.10	Wissensvertiefung durch Seminare	259
5.4.1.3.11	Spezialisierungsgrad der Seminare	260
5.4.1.3.12	Andere Gründe für eine nicht ausreichende Wissensvermittlung	261
5.4.1.3.13	Adäquate Vorkenntnisse bei IFRS-Basisseminaren	262
5.4.1.3.14	Flexibilität Lernzeitpunkt und Lerntempo	264
5.4.1.3.15	Fachliches Feedback bei WBL	265
5.4.1.3.16	Theorielastigkeit IFRS-Basisseminare/IFRS for Capital Markets	266
5.4.1.3.17	Theorielastigkeit IFRS-Updateseminare	267
5.4.1.3.18	Gesamteinschätzung IFRS-Basisseminare/IFRS for Capital Markets	268
5.4.1.3.19	Gesamteinschätzung IFRS-Updateseminare	270
5.4.1.3.20	Seminarunterlagen	271
5.4.1.3.21	Pädagogische Fähigkeiten des Referenten	274
5.4.1.3.22	Einfluss des Teilnehmers auf die Seminargestaltung	275
5.4.1.3.23	Rangfolge Lehrmethoden IFRS-Basisseminare	276
5.4.1.3.24	Rangfolge Lehrmethoden IFRS-Updateseminare	278
5.4.1.4	Andere Kontextfaktoren	279
5.4.1.4.1	Arbeitsbelastung	280
5.4.1.4.2	Reisetätigkeit	281

---

5.4.1.5	Zwischenergebnis	282
5.4.2	Überprüfung der Hypothesen	282
5.4.2.1	Überprüfung der Hypothese $H_1$	282
5.4.2.2	Überprüfung der Hypothese $H_2$	287
5.4.2.3	Überprüfung der Hypothese $H_3$	289
5.4.2.4	Überprüfung der Hypothese $H_4$	290
5.4.2.4.1	IFRS-Berufserfahrung in Jahren	291
5.4.2.4.2	Anzahl der jährlichen IFRS-Mandate	292
5.4.2.4.3	IFRS-Tätigkeitsschwerpunkte	293
5.4.2.4.4	Zwischenfazit	294
5.4.2.5	Überprüfung der Hypothese $H_5$	295
5.4.2.6	Überprüfung der Hypothese $H_6$	296
5.4.2.6.1	Zusammenhang von Lehrmethoden für die Vermittlung von Basiswissen mit der Lernstrategie	297
5.4.2.6.2	Zusammenhang von Lehrmethoden für die Aktualisierung von IFRS-Themen mit der Lernstrategie (IFRS-Updateseminare)	297
5.4.2.7	Überprüfung der Hypothese $H_7$	298
5.4.2.8	Überprüfung der Hypothese $H_8$	300
5.5	Zusammenfassung der Ergebnisse	301
6	Zusammenfassende Würdigung	307
6.1	Restriktionen der eigenen empirischen Untersuchung	307
6.2	Zukünftiger Forschungsbedarf	308
6.2.1	Ermittlung der Lernstrategien von Studenten mit einer Vertiefung in Wirtschaftsprüfung	309
6.2.2	Fortbildung in der Wissensdomäne IFRS	310
6.2.3	Untersuchung derzeit angebotener Fortbildungskonzepte	311
6.2.4	Veränderung von Lernstrategien durch Fortbildung	312
6.2.5	Einfluss des Teilnehmers auf die Seminargestaltung	313
6.3	Thesenförmige Zusammenfassung	313

---

Literaturverzeichnis	319
Verzeichnis der Rechtsnormen und erläuternden Materialien	355
Verzeichnis der berufsständischen Normen	359
Verzeichnis sonstiger Normen	363
Anhänge (online abrufbar unter <a href="http://www.gabler.de/Buch/978-3-8349-2354-7/">www.gabler.de/Buch/978-3-8349-2354-7/</a> )	365
Anhang A: Erhebungsinstrument	365
Anhang B: Itemstatistiken stichprobenbeschreibende Analysen	365
Anhang C: SPSS-Auswertungen hypothesentestende Analysen	365
Anhang D: Verknüpfung des vorhandenen Forschungsstandes mit dem eigenen Modell für die empirische Untersuchung	365
Register	367

## Abkürzungsverzeichnis

AAF	Ausschuss für Aus- und Fortbildung
Abl.EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abl.EU	Amtsblatt der Europäischen Union
AC	Abstrakte Begriffsbildung (Lerntätigkeit nach Kolb)
AE	Aktives Experimentieren (Lerntätigkeit nach Kolb)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ANOVA	Varianzanalyse
Art.	Artikel
ASB	Auditing Standards Board der AICPA
ASI	Approaches to Studying Inventory
Aufl.	Auflage
BARefG	Berufsaufsichtsreformgesetz
BB	Betriebsberater
BFA	Bankenfachausschuss
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BS WP/vBP	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
BWL	Betriebswirtschaftslehre
CA	Chartered Accountant
CAP	Compliance Advisory Panel
CE	Konkrete Erfahrung (Lernstrategie nach Kolb)
CFA	Certified Financial Advisor
CPA	Certified Public Accountant
CPD	Continuing Professional Development
CPE	Continuing Professional Education
CPQ	Course Perceptions Questionnaire
D	Deutschland
DB	Der Betrieb
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e. V.
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DStR	Deutsches Steuerrecht

EAG	Europäische Atomgemeinschaft
EAGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft vom 25. März 1957
EG	Europäische Gemeinschaft
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (Montanunion)
EGKSV	Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl vom 18. April 1951
E-Learning	Lernen unter Einsatz von elektronischen Medien
Ernst & Young	Ernst & Young AG WPG StBG
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EWG	Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 25. März 1957
FAIT	Fachausschuss für Informationstechnologie (IDW)
FASB	Financial Accounting Standards Board
FoF	Forum of Firms
FPI	Foreign Private Issuer; auf dem US-amerikanischen Markt gelistetes ausländisches Unternehmen
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
IIAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IAPS	International Auditing Practice Statement
IASB	International Accounting Standards Boards
ICCAP	International Co-Ordination Committee of the Accountancy Profession
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IDW-FN	IDW Fachnachrichten
IEG	International Education Guidelines for Professional Accountants

---

IEP	International Education Papers for Professional Accountants
IEPS	International Education Practice Statement
IES	International Education Standards for Professional Accountants
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants, New York
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
ISA	International Standards on Auditing
ISQC	International Standards on Quality Control
Jg.	Jahrgang
KFA	Krankenhausfachausschuss
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
LSI	Learning Style Inventory nach David A. Kolb
MANOVA	Multivariate Varianzanalyse
MARC	Maastricht Accounting and Auditing Research Centre
MBA	Master of Business Administration
n. F.	neue Fassung
n. s.	nicht signifikant
o. g.	oben genannte(r)
PAIB	Professional Accountants in Business Committee
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PH	Prüfungshinweis
PIOB	Public Interest Oversight Board
PS	Prüfungsstandard
RA	Rechtsanwalt/-wältin
RH	Rechnungslegungshinweis
RO	Reflektive Beobachtung (Lerntätigkeit nach Kolb)
RS	Rechnungslegungsstandard

S	Standard
S.	Seite
SBQ	Study Behaviour Questionnaire
SEC	Securities and Exchange Commission
Sig.	Signifikanz
SOA	Sarbanes-Oxley-Act of 2002 vom 30. Juli 2002
SPQ	Study Process Questionnaire
StB	Steuerberater(in)
StuB	Steuer- und Bilanzierungspraxis
TAC	Transnational Auditors Committee
Tz.	Textziffer
US	United States
USA	United States of America
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
vBP	vereidigter Buchprüfer/vereidigte Buchprüferin
VFA	Versicherungsfachausschuss
VO	Verordnung
WBL	Web Based Learning(s)
WBT	Web Based Training(s)
WiPrPrüfV	Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung
WP	Wirtschaftsprüfer(in)
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Berlin
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung

## Symbol- und Variablenverzeichnis

=	gleich
>	größer
≥	größer oder gleich
<	kleiner
≤	kleiner oder gleich
§	Paragraph
%	Prozent
$\alpha$	Fehler 1. Art oder Alpha-Fehler
$\chi^2$	Chi-Quadrat
C	Kontingenzkoeffizient
df	Freiheitsgrade
F	F-Verteilung
$H_0$	Nullhypothese
$H_A$	Alternativhypothese
$H_{1ff.}$	Formulierte Alternativhypothesen
(n), N	(Teil-) Stichprobengröße in SPSS
p	Signifikanzwert
$r_{it}$	Trennschärfekoeffizient
T	Prüfgröße t-Test
Din	Deep – Interest in Ideas
Dre	Deep – Relating Ideas
Dse	Deep – Seeking Meaning
Dsu	Deep – Supporting Understanding
Dus	Deep – Use of Evidence
Sta	Strategic – Achieving



Stal	Strategic – Alertness to career demands
Stm	Strategic – Monitoring Effectiveness
Sto	Strategic – Organised Study
Stt	Strategic – Time Management
Suf	Surface – Feel of Failure
Sul	Surface – Lack of Purpose
Sus	Syllabus – Boundness
Sut	Surface – Transmitting Information
Suu	Surface – Unrelated Memorising

## Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Seite

### Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Auf den in Deutschland agierenden WP wirkende Normen	8
Abbildung 2:	Bezugsrahmen	10
Abbildung 3:	Aufbau der Arbeit	12
Abbildung 4:	Die Aufsichts- und Organisationsstruktur des WPK	14
Abbildung 5:	Die Struktur des IDW	17
Abbildung 6:	Rechtsquellen der Europäischen Union	29
Abbildung 7:	Die Struktur der IFAC	35
Abbildung 8:	Der „IFAC Code of Ethics“	38
Abbildung 9:	Der „Due Process“ des IAESB	42
Abbildung 10:	Die Anforderungen an Audit Professionals nach IES	56
Abbildung 11:	Die Kategorien des Bildungsprozesses	74
Abbildung 12:	Vereinfachte Darstellung der Lerntheorien	82
Abbildung 13:	Behavioristisches Lernen	83
Abbildung 14:	Kognitives Lernen	87
Abbildung 15:	Johari-Fenster	98
Abbildung 16:	Anpassungslernen	100
Abbildung 17:	Veränderungslernen	102
Abbildung 18:	Prozesslernen	104
Abbildung 19:	Lernprozess nach <i>Kolb</i>	107
Abbildung 20:	Lerntypen nach <i>Kolb</i>	110
Abbildung 21:	Lehrstufen	124
Abbildung 22:	Vom Seminarvortrag zum „Blended Learning“-Konzept	132
Abbildung 23:	Vorgehensweise bei der Bestimmung des eigenen Modells	192
Abbildung 24:	Häufigkeiten Geschlecht, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	222

---

Abbildung 25:	Häufigkeiten Alter, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	223
Abbildung 26:	Häufigkeiten Länge des Studiums, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	227
Abbildung 27:	Häufigkeiten Mehrfachnennung Ausbildungsgang, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	228
Abbildung 28:	Häufigkeiten Kombinationen Ausbildungsgang, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	229
Abbildung 29:	Häufigkeiten Wissenserwerb von IFRS im Studium, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	230
Abbildung 30:	Häufigkeiten Service Line, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	232
Abbildung 31:	Häufigkeiten Hierarchiestufe, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	234
Abbildung 32:	Häufigkeiten Tätigkeit als IFRS-Referent, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	235
Abbildung 33:	Häufigkeiten Teilnahme an firmeninternen IFRS- Seminaren, kategorisiert, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	238
Abbildung 34:	Häufigkeiten Berufserfahrung nach Studienabschluss und nach Berufsexamen, nur WP-Kollektiv	239
Abbildung 35:	Häufigkeiten Berufserfahrung nach Studienabschluss und nach Berufsexamen, nur CPA-Kollektiv	241
Abbildung 36:	Häufigkeiten IFRS-Berufserfahrung, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	242
Abbildung 37:	Häufigkeiten Anzahl der jährlich betreuten IFRS- Mandate, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	243
Abbildung 38:	Häufigkeiten Anteil IFRS-Stunden an mandats- bezogenen Stunden im Jahr, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	245
Abbildung 39:	Häufigkeiten Schwerpunkt der praktischen Arbeit mit IFRS-Bezug, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	246

---

Abbildung 40:	Häufigkeiten Teilnahme an firmenexternen IFRS-Seminaren, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	248
Abbildung 41:	Häufigkeiten Lehrmethoden bei firmenexternen IFRS-Seminaren, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	249
Abbildung 42:	Häufigkeiten ausreichende Wissensvermittlung durch vorhandene Lerninfrastruktur, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	254
Abbildung 43:	Häufigkeiten ausreichende Vermittlung von Grundwissen durch WBL, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	255
Abbildung 44:	Häufigkeiten Struktur der Fallstudien zu einfach, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	256
Abbildung 45:	Häufigkeiten Interaktivität der WBL, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	257
Abbildung 46:	Häufigkeiten Praxisnähe Fallstudien, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	259
Abbildung 47:	Häufigkeiten Wissensvertiefung durch Seminare, getrennt nach Kollektiven WP und CPA	260
Abbildung 48:	Häufigkeiten Spezialisierungsgrad Seminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	261
Abbildung 49:	Häufigkeiten Gründe für nicht adäquate Vorkenntnisse, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	263
Abbildung 50:	Häufigkeiten Flexibilität Lernzeitpunkt, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	264
Abbildung 51:	Häufigkeiten Flexibilität Lerntempo, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	265
Abbildung 52:	Häufigkeiten Feedback WBL, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	266
Abbildung 53:	Häufigkeiten Theorielastigkeit IFRS-Basisseminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	267
Abbildung 54:	Häufigkeiten Theorielastigkeit IFRS-Updateseminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	268

Abbildung 55:	Häufigkeiten Gesamteinschätzung IFRS-Basisseminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	269
Abbildung 56:	Häufigkeiten Gesamteinschätzung IFRS-Update-seminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	270
Abbildung 57:	Häufigkeiten Zufriedenheit mit Seminarunterlagen, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	272
Abbildung 58:	Ranking Lehrmethoden IFRS-Basisseminare Gesamtstichprobe	277
Abbildung 59:	Ranking Lehrmethoden IFRS-Updateseminare Gesamtstichprobe	278
Abbildung 60:	Häufigkeiten Einschätzung Arbeitsbelastung, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	280
Abbildung 61:	Häufigkeiten Anzahl auswärtiger Übernachtungen, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	281
Abbildung 62:	Häufigkeiten Lernstrategien, Gesamtstichprobe ohne Mischtypen	284
Abbildung 63:	Häufigkeiten Lernstrategien, getrennt nach Kollektiven WP/CPA	285

### **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1:	Kategorisierung des studentischen Lernens	153
Tabelle 2:	Statistische Kennzahlen: Beitrag pädagogischer Fähigkeiten des Referenten zum Seminarerfolg	274
Tabelle 3:	Statistische Kennzahlen: Einfluss des Teilnehmers auf Seminarerfolg	275
Tabelle 4:	Zusammenfassung der statistischen Kennzahlen der hypothesentestenden Analysen	308

# 1 Einführung

## 1.1 Problemstellung

Der Wirtschaftsprüfer (WP) übt einen Beruf aus, bei dem ein hohes Maß an Qualifikation und Wissen erforderlich ist. Der allgemeine Berufssatz der Gewissenhaftigkeit allein begründet bereits die Pflicht des Berufsträgers, das mit dem Bestehen des Berufsexamens erworbene Wissen nicht nur zu erhalten, sondern entsprechend der beruflichen Einsatzgebiete regelmäßig auszubauen und an aktuelle Standards anzupassen.<sup>1</sup> Das Wissen muss stetig auf dem aktuellen Stand gehalten werden.

Die fortschreitende Globalisierung der Aktivitäten von Unternehmen und der Kapitalmärkte macht auch vor dem beruflichen Umfeld des WPs nicht halt.<sup>2</sup> Von dieser Entwicklung sind nicht nur große Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) betroffen, die in internationalen Netzwerken arbeiten und die Jahresabschlüsse multinationaler Unternehmen prüfen. Auch mittelständische Wirtschaftsprüfungspraxen spüren die Konsequenzen in ihrer Arbeit, da ihre Mandanten ebenfalls internationaler agieren und sich ausländischer Investoren und Kapitalmärkte bedienen.<sup>3</sup> Der WP soll in diesem Umfeld dazu beitragen, dass den Investoren „zuverlässige, entscheidungsrelevante und vertrauenswürdige Informationen vermittelt“<sup>4</sup> werden.

---

<sup>1</sup> Vgl. Berufssatzung, § 4 allgemein zur Gewissenhaftigkeit und § 4 Absatz 2 speziell zur Sachkunde bei der Berufsausübung. Zur Ergänzung vgl. Berufssatzung § 4a zur fachlichen Fortbildung.

<sup>2</sup> Vgl. *Albrecht, W. Steve/Sack, Robert J.* (2000), S. 11. Die Autoren sehen bereits zu Beginn des neuen Jahrtausends die Globalisierung als einen der drei „Key Driver“ für die Veränderung des beruflichen Umfelds des WPs.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu kritisch zur Polarisierung des Berufsstandes durch internationale Anforderung *Theisen, Manuel René* (2008), S. 186.

<sup>4</sup> *Böcking, Hans-Joachim* (2008), S. 78. Fortbildung wird als Problembewältigungsmechanismus für „Hidden Characteristics“ von agency-bedingten Interessenkonflikten bezeichnet. Vgl. dazu ebd., S. 79, Tabelle 1.

Diese Entwicklung wurde auch dadurch beschleunigt, dass die Europäische Union (EU) die „International Financial Reporting Standards“ (IFRS des International Accounting Standards Boards (IASB) anerkannt hat. Die sog. International Accounting Standards (IAS)-Verordnung (EG) Nr. 1606/2002<sup>5</sup>, die die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards betrifft, wurde am 19. Juli 2002 durch das Europäische Parlament und den Europäischen Rat verabschiedet.<sup>6</sup> Die EU bezweckte mit der Verordnung, den freien Kapitalverkehr innerhalb des Binnenmarktes zu stärken und durch eine Konvergenz der angewendeten Rechnungslegungsnormen innerhalb des Binnenmarktes mit internationalen Rechnungslegungsstandards die Wettbewerbsfähigkeit des europäischen Finanzplatzes zu erhöhen.<sup>7</sup> Nach Artikel 4 dieser Richtlinie haben kapitalmarktorientierte Unternehmen ab dem Jahr 2005 ihre Konzernabschlüsse zwingend nach IFRS aufzustellen.

Weiterhin wurde nach Artikel 5 der Verordnung ein Mitgliedsstaatenwahlrecht geschaffen, wonach auch für Einzelabschlüsse von kapitalmarktorientierten und/oder nicht kapitalmarktorientierten Gesellschaften die Anwendung der IFRS gestattet werden kann.

Darüber hinaus wurde ein gesondertes Verfahren für die Anerkennung der IFRS in den Mitgliedsstaaten der EU eingeführt, das sog. „Endorsement“.<sup>8</sup>

Dies bedeutet für die praktische Arbeit des WPs in Deutschland, dass er nunmehr verstärkt mit der Prüfung von Konzernabschlüssen, die nach

---

<sup>5</sup> Zuletzt geändert durch EU-Verordnung 297/2008 vom 11. März 2008, Abl.EG Nr. L97, S. 62 f.

<sup>6</sup> Vgl. zu den Veränderungen insbesondere für die Ausbildung, die sich aufgrund der IAS-Verordnung für die Landschaft des europäischen Bilanzrechts ergeben, weiterführend *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft* (2002), S. 2377-2378.

<sup>7</sup> Vgl. zum Stellenwert der IAS/IFRS auch *Ernst, Christoph* (2001), S. 824, der die IAS/IFRS sogar als „das internationale Bilanzregelwerk“ bezeichnet.

<sup>8</sup> Vgl. weiterführend zum Endorsement-Prozess *Oversberg, Thomas* (2007), S. 1597 ff., der das Verfahren insbesondere anhand des IFRS 8 darstellt, und *Buchheim, Regine/Knorr, Liesel/Schmidt, Martin* (2008), S. 334-341 und dies. (2008a), S. 373-379.

IFRS aufgestellt worden sind, beauftragt wird. Darüber hinaus wird regelmäßig auch die Prüfung von sog. Reporting Packages nach IFRS im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung in Betracht kommen, die in einen nach IFRS aufgestellten Konzernabschluss einfließen. Ein weiteres Tätigkeitsfeld des Berufsstandes ist die Umstellung der Rechnungslegung eines Unternehmens von den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen des Handelsgesetzbuchs (HGB)<sup>9</sup> oder den US-amerikanischen Rechnungslegungsregelungen (US GAAP<sup>10</sup>) auf IFRS.<sup>11</sup> Im Fokus steht jedoch weiterhin die Prüfung von historischen Finanzinformationen, die nach den Regeln der IFRS aufgestellt worden sind.

Als neueste Entwicklung ist weiterhin der Verzicht der Securities and Exchange Commission (SEC), der Börsenaufsicht für den US-amerikanischen Markt, auf die Überleitungsrechnung von IFRS auf US GAAP zu nennen, die von der SEC am 15. November 2007 für gelistete ausländische Unternehmen (sog. foreign private issuers – FPI) beschlossen wurde.<sup>12</sup> Dieser Verzicht rückt die IFRS auch für den US amerikanischen Kapitalmarkt in ein neues Licht.

Am 27. August 2008 veröffentlichte die SEC einen Plan, wonach US GAAP schrittweise durch IFRS abgelöst werden soll. Dies führt, soweit dieser

---

<sup>9</sup> Vgl. §§ 238-342a HGB.

<sup>10</sup> „Generally accepted accounting principles“ (GAAP) ist ein technischer Begriff. Der Umfang ist wie folgt definiert: „GAAP is either prescribed in official pronouncements of authoritative bodies empowered to create it, or it originates over time through the development of customary practices that evolve when authoritative bodies fail to respond.“ *Epstein, Barry J./Nach, Ralph/Bragg, Steven M.* (2008), S. 2. Die bisher in den Auditing Standards AU 411 des AICPA enthaltene Definition von GAAP wurde mit Wirkung zum 15. November 2008 aus dem Standard gestrichen. Vgl. PCAOB (2008a).

<sup>11</sup> Mit Berufsstand ist im Folgenden die Gesamtheit der WP/vBP gemeint, unabhängig von der Organisationsform oder dem Geschlecht der WP/vBP.

<sup>12</sup> Vgl. SEC Release Nos. 33-8818; SEC Release Nos. 33-8879; weiterführend zu SEC Release Nos 33-8818 und der historischen Entwicklung auch *Erchinger, Holger/Melcher, Winfried* (2007), S. 2635 f., sowie SEC Release 33-8982.



Plan umgesetzt wird, in der Zukunft zu einer Qualifikation der IFRS als „Weltstandard“<sup>13</sup>.

Als Konsequenz ergibt sich auch für den amerikanischen Certified Public Accountant (CPA) zusätzlicher Fortbildungsbedarf in IFRS.<sup>14</sup> Hierfür werden sowohl die US-amerikanischen Universitäten als auch der Berufsstand zeitnah neue Konzepte entwickeln müssen, um die internationalen Rechnungslegungsstandards zu vermitteln.<sup>15</sup>

Aus Sicht des wirtschaftsprüfenden Berufs stellen alle Prüfungs- und Beratungsaufgaben, deren Gegenstand die Anwendung von IFRS ist, eine neue Herausforderung dar.<sup>16</sup> Der WP muss sich umfangreiche Kenntnisse in mehreren Referenzsystemen der Rechnungslegung (HGB und IFRS, ggf. auch noch US GAAP) aneignen und darüber hinaus diese Kenntnisse regelmäßig aktualisieren.<sup>17</sup> Der Bedarf an zusätzlicher Qualifizierung ist unübersehbar. Als Fortbildungsmaßnahmen eignen sich dazu das Selbststudium, die Teilnahme an Seminaren sowie die Tätigkeit als

---

<sup>13</sup> Vgl. *Fockenbrock, Dieter* (2008), S. 17. Weiterführend auch *Frankfurter Allgemeine Zeitung* (2008), S. 15; *Burns, Judith/Scannell, Kara* (2008), S. 19-20. Vgl. auch *Erchinger, Holger/Melcher, Winfried* (2007a), S. 254, die ein solches Szenario für denkbar halten, jedoch durch die aktuellen Ereignisse überholt wurden. Vgl. kritisch bezüglich der Weiterentwicklung der IFRS auch *Vater, Hendrik* (2007), S. 428 f. Die endgültige Roadmap wurde am 14. November 2008 als Release Nos. 33-8982 von der SEC veröffentlicht. Kritisch hierzu vgl. auch *IDW* (2009), S. 227.

<sup>14</sup> Im Bereich der „Accounting Education“ in den USA wurde der Ausbildungsbedarf im Bereich Internationale Rechnungslegung bereits vor der Veröffentlichung der oben beschriebenen IFRS-Roadmap der SEC erkannt. Die Harmonisierungsbemühungen stehen dabei vor allem im Fokus der Vermittlung. Vgl. hierzu *Durkee, David* (2006), S. 85.

<sup>15</sup> Vgl. die Identifikation von zusätzlichem Aus- und Fortbildungsbedarf in den USA nicht nur für CPA SEC Release Nos. 33-8932, Kapitel II, Abschnitt A, Unterabschnitt 4, S. 28-29.

<sup>16</sup> Dieser Trend wurde bereits im Jahre 1999 von Vertretern der deutschen Universitäten als große Herausforderung erkannt. Dabei wurde insbesondere die höhere Komplexität herausgestellt, der der WP in seiner Arbeit begegnen muss. Vgl. *Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Marten, Kai-Uwe* (1999), S. 379.

<sup>17</sup> Vgl. *Giersberg, Georg* (2008), S. 14, der von einem „ständigen Anpassungsbedarf des Wirtschaftsprüferwissens an die sich schnell ändernde Praxis“ spricht.

Dozent von Fortbildungsveranstaltungen, um die berufliche Handlungskompetenz des WPs weiter zu entwickeln.<sup>18</sup>

Die berufliche Handlungskompetenz umfasst dabei Eigenschaften, Fähigkeiten<sup>19</sup> und Fertigkeiten<sup>20</sup> in vier Kompetenzbereichen<sup>21</sup>:

- Fachkompetenz,
- Methodenkompetenz,
- Sozialkompetenz,
- personale Kompetenz.<sup>22</sup>

Alle vier Bereiche haben gleiche Gewichtung, wobei Fachkompetenz und Methodenkompetenz bereits in der Ausbildung<sup>23</sup> erworben werden, aber einer permanenten Aktualisierung und Erweiterung bedürfen.<sup>24</sup> Die Qualifikation des Berufsnachwuchses bis zum Ablegen des Wirtschaftsprüferexamens wird als Ausbildung definiert. Der Erwerb zusätzlicher Kenntnisse und Fähigkeiten wird weitgehend den individuellen Interessen sowie

---

<sup>18</sup> Vgl. Berufssatzung, § 4a Absatz 1 Satz 3.

<sup>19</sup> Der Begriff umfasst psychische und physische Voraussetzungen für leistungsbezogenes Verhalten. Diese können durch Lernprozesse aktualisiert werden, sind jedoch durch anlagebedingte Dispositionen beeinflusst. Vgl. *Schaub, Horst/Zenke, Karl G.* (2007), S. 226.

<sup>20</sup> Fertigkeiten sind definiert als „inhaltlich bestimmtes Können wie z. B. Schreib-, Lese- und Rechenfertigkeiten. Fertigkeiten sind durch Üben so weit mechanisiert oder automatisiert, dass sie ohne Einschalten des Bewusstseins vollzogen werden können.“ Ebd. S. 230.

<sup>21</sup> Kompetenz umfasst begrifflich Fähig- und Fertigkeiten. Unter Kompetenz versteht man „die bei Individuen verfügbaren und durch sie erlernbaren kognitiven Fähigkeiten und Fertigkeiten, um bestimmte Probleme zu lösen, sowie die damit verbundenen motivationalen, volitionalen und sozialen Bereitschaften und Fähigkeiten, um die Problemlösungen in variablen Situationen erfolgreich und verantwortungsvoll nutzen zu können.“ Ebd., S. 361, mit Verweis auf *Weinert*.

<sup>22</sup> Vgl. *Erpenbeck, John/Heyse, Volker* (1996), S. 19-20.

<sup>23</sup> Ausbildung ist definiert als systematische Vorbereitung auf die Übernahme einer bestimmten Arbeits- oder Berufsposition. Vgl. *Schaub, Horst/Zenke, Karl G.* (2007), S. 50.

<sup>24</sup> Vgl. auch *Sommer, Ulrich* (2004), S. 746, der feststellt, dass Fach- und Methodenkompetenz allein nicht ausreichen, um das Wissen auch dem Mandanten des Berufsträgers näher zu bringen.

Spezialisierungen und Berufsplänen des einzelnen Berufsträgers überlassen<sup>25</sup> und fällt damit in den Bereich der Weiter- oder Fortbildung.<sup>26</sup>

## 1.2 Zielsetzung

Ziel der vorliegenden Arbeit ist, Lernstrategien von WP für die Fortbildung in internationaler Rechnungslegung zu ermitteln und von einem bestehenden Fortbildungskonzept ausgehend herauszuarbeiten, welche Einflussfaktoren auf die angenommene Lernstrategie wirken.<sup>27</sup> Diese Erkenntnisse sollen dazu verwendet werden, Empfehlungen für die Vermittlung der IFRS im Rahmen der Fortbildung des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes zu entwickeln und damit eine Ausgestaltung der qualitativen Anforderungen zu formulieren.<sup>28</sup> In wirtschaftlich schwierigen Zeiten, die auch auf die Arbeit des WPs Einfluss haben, ist es von besonderer Bedeutung, die betrieblichen Ressourcen für die Konzeption und die Weiterentwicklung von IFRS-Fortbildungsmaßnahmen optimal, d. h. möglichst zielgerichtet, einzusetzen. Gleichzeitig muss der Berufsträger mit den optimal ausgestalteten Fortbildungsmaßnahmen in die Lage versetzt werden, eine qualitativ hochwertige Leistung anbieten zu können.

---

<sup>25</sup> Vgl. hierzu die Empfehlungen des Bedford Committee zur Continuing Professional Education in *Bedford, Norton M. et al. (1986)*, S. 185, und *Bedford, Norton M./Shenkir, William G. (1987)*, S. 91, die spezielle Zertifizierungen für bestimmte Spezialisierungen empfehlen. Diese Empfehlungen gelten zwar für den US CPA, können aber auch auf den deutschen Berufsstand übertragen werden.

<sup>26</sup> Die Begriffe Fort- und Weiterbildung werden in der Praxis weitgehend bedeutungsgleich verwendet. Beide Begriffe betreffen Ausbildungsmaßnahmen, die auf eine erste berufliche Qualifikation folgen. Vgl. *Schaub, Horst/Zenke, Karl G. (2007)*, S. 235.

<sup>27</sup> Vgl. auch *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 321, bezüglich der Einordnung der Arbeit in die empirische Prüfungsforschung. Danach ist die Arbeit in den Bereich „Beteiligte Akteure“ einzuordnen, wobei die Prüfungsforschung im Bereich der Fortbildung oder, weiter gefasst, im Bereich der „Accounting Education“ nicht als gesonderter Bereich genannt ist.

<sup>28</sup> Diese Empfehlungen berücksichtigen auch die Erfahrungen der Verfasserin aus der Fortbildungspraxis einer großen WPG. Vgl. zur Involvierung des empirischen Forschers in die Prüfungspraxis und mögliche Kritikpunkte weiterführend *Ruhnke, Klaus (1997)*, S. 316.

Die vorliegende Arbeit konzentriert sich ausschließlich auf den Bereich der Fortbildung des WP, da diese in der bisherigen Forschung kaum betrachtet wurde. Als Vergleichsgruppe dienen CPA, für die bereits aus den 90er-Jahren empirische Studien vorliegen.<sup>29</sup>

Die Ausbildung des Berufsnachwuchses wird bei der Betrachtung außer Acht gelassen, da die Anforderungen an ein Ausbildungskonzept teilweise anders gelagert sind als bei der Fortbildung eines WPs mit entsprechender Berufserfahrung. Darüber hinaus ist das Thema „Ausbildungsinhalte“ für WP in der wissenschaftlichen Forschung bereits allgemein diskutiert worden. Die Ausbildung des WP in IFRS im Rahmen der Absolvierung des WP-Examens und unter Berücksichtigung seiner Vorbildung ist aber insofern von Belang, als dort die entsprechende Basis für eine Weiterentwicklung von Kenntnissen der IFRS gelegt worden sein dürfte.<sup>30</sup>

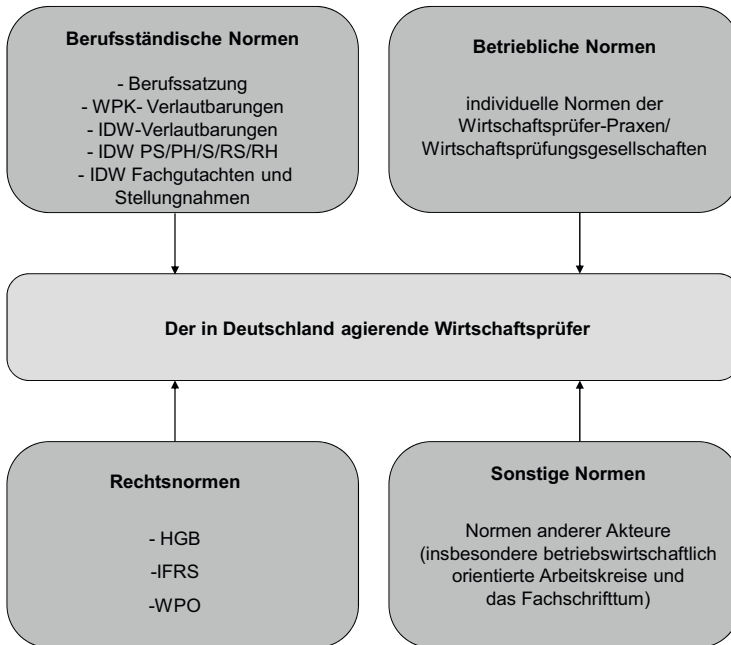
Die folgende Abbildung 1 zeigt auf, welche Normenkategorien einen Einfluss auf die Arbeit des in Deutschland agierenden WPs haben.

Der Berufsstand muss sich neben der praktischen Arbeit damit auseinandersetzen, in welcher Form die Konzeption der IFRS sowohl in der Ausbildung als auch in der Fortbildung des Berufsnachwuchses und Berufsstandes erlernt und gelehrt werden soll. Dafür sind theoretische Grundlagen der Lerntheorie und des Ablaufs von Lernprozessen und Lehrmethoden als Inputfaktoren relevant. Auf Basis dieser pädagogischen Rahmenbedingungen wird seit dem 20. Jahrhundert das Lernverhalten wissenschaftlich erforscht. Es wird damit versucht, generelle Handlungsmuster abzuleiten und Einflussfaktoren auf diese Handlungs-

---

<sup>29</sup> Vgl. Abschnitt 4.12.

<sup>30</sup> Vgl. hierzu bezüglich der unterschiedlichen Komponenten der Aus- und Fortbildung weiterführend Rebele, James E. (2002), S. 6, und *Accounting Education Change Commission* (1990), S. 309, die eine Überlappung von Aus- und Fortbildung bei der sog. „Specialized Accounting Education“ sehen, zu der auch die internationale Rechnungslegung gehört.



**Abbildung 1: Auf den in Deutschland agierenden WP wirkende Normen<sup>31</sup>**

muster zu identifizieren. Die Rezeption des aktuellen Forschungsstandes fußt auf aus einer Auswahl von empirischen Studien. Ausgehend von diesen Inputfaktoren setzt die Arbeit an einem bestehenden Fortbildungskonzept in einer großen WPG an und untersucht, welche Lernstrategien WP bei der Fortbildung in IFRS verfolgen. Weiterhin werden diverse Einflussfaktoren auf den Lernprozess anhand des untersuchten Ist-Konzeptes identifiziert und deren Einfluss auf das Lernverhalten näher beleuchtet. Da die IFRS in der Zukunft auch für den US-amerikanischen Berufsstand eine Rolle spielen und zum Lernverhalten von CPA bereits empirische

<sup>31</sup> In Anlehnung an: Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2007), S. 86, Abb. I.6-2. Weiterführend zur Bindungswirkung fachtechnischer Prüfungsnormen vgl. auch Ruhnke, Klaus (2002), S. 158 f.

Studien existieren, wird eine Vergleichsgruppe von CPA in die Untersuchung einbezogen. Insbesondere von Interesse sind hier die Unterschiede zwischen den deutschen und den US-amerikanischen CPA bezüglich ihrer Lernstrategie.

Generell ist festzuhalten, dass die quantitativen Anforderungen an die Fortbildung – nicht beschränkt auf das Thema IFRS – zwar für den Berufsstand definiert worden sind,<sup>32</sup> entscheidend dürften jedoch die qualitativen Anforderungen sein, denen bisher nur wenig Beachtung geschenkt worden ist. Die qualitativen Anforderungen werden in den WP-Praxen individuell determiniert, sind bisher jedoch weder gesetzlich noch durch andere für den Berufsstand verbindliche Normen umfassend festgelegt worden.

Dass bezüglich der Fortbildung des WP in IFRS noch Nachholbedarf auch beim Berufsstand existiert, ergibt sich u. a. aus einer aktuellen Untersuchung von IFRS-Anwendern in der EU aus dem Jahr 2006 und den Äußerungen der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung e. V. (DPR) aus dem Jahr 2008.<sup>33</sup>

In der Literatur wurden bisher sowohl zahlreiche Wege zur Fort- und Weiterbildung im Allgemeinen als auch Konzepte zur Ausbildung des WPs – auch im internationalen Vergleich – diskutiert.<sup>34</sup>

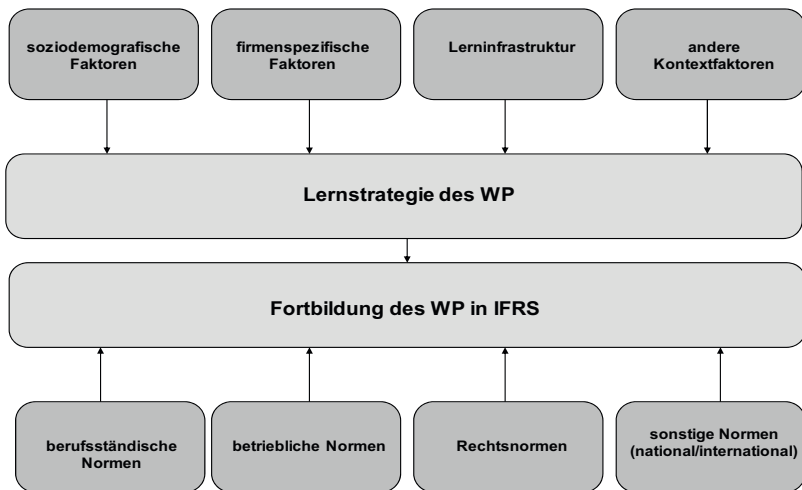
---

<sup>32</sup> Vgl. VO 1/1993, Abschnitt II, 2. Absatz, S. 20.

<sup>33</sup> Vgl. *Jermakowicz, Eva K./Gornik-Tomaszewski, Sylwia* (2006), S. 189, Table 10, und *Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e. V.* (2008), S. 1, wonach die häufigste Fehlerursache bei den durch die DPR untersuchten Jahresabschlüssen die Komplexität der IFRS selbst ist. Weiterführend auch zu den Ursachen fehlerhafter Rechnungslegung in den USA vgl. auch *Erchinger, Holger/Melcher, Winfried* (2008), S. 622.

<sup>34</sup> Weiterführend hierzu *Adams, Carol A./Roberts, Clare B.* (1994), S. 178, bezüglich der generellen Ausgestaltung von Ausbildung in „international accounting“, die die universitäre Ausbildung in Großbritannien mit denen in den USA vergleicht und keine einheitlichen Lernziele für das Fach feststellt. Diese Situation dürfte sich in Europa mit der Einführung der IFRS verändert haben.

Die Fortbildung des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes wurde bisher jedoch nur unzureichend beleuchtet.<sup>35</sup> Die nachstehende Arbeit setzt an diesem Punkt an. Ziel des nachfolgend dargestellten Bezugsrahmens ist, auf der einen Seite die normativen Grundlagen darzustellen, die auf die aben. Auf der anderen Seite stehen lerninfrastrukturelle, unternehmensindividuelle und sonstige Einflussfaktoren, die sich auf die Lernstrategie des WP auswirken. Unter Berücksichtigung dieser Kategorien ergibt sich der in Abbildung 2 veranschaulichte Gesamtzusammenhang.



**Abbildung 2: Bezugsrahmen<sup>36</sup>**

<sup>35</sup> Vgl. hierzu *Hoffmann, Erwin* (2003), S. 3, der feststellt, dass hierzu keine (empirischen) Daten vorliegen. Gleiches wird konstatiert von *Gow, Lyn/Kember, David/Cooper, Barry* (1994), S. 119, und *Waller, William S./Felix Jr., William L.* (1984), S. 383, die beklagen, dass es keine relevante Forschung zu Lernprozessen im Bereich der Wirtschaftsprüfung gibt und daher auf andere Disziplinen zurückgegriffen werden muss. Gleiches wird auch festgestellt bezüglich der Erforschung der Lernstile von „professional accountants“ in den USA bei *Baldwin, Bruce A./Reckers, Philip M. J.* (1984), S. 65, und *Collins, Julie H./Milliron, Valerie C.* (1987), S. 195.

<sup>36</sup> Der Bezugsrahmen soll dazu dienen, die einzelnen Faktoren eines Forschungsproblems zu beleuchten und Beziehungen zwischen diesen Faktoren aufzuzeigen. Gleichzeitig soll er Interdependenzen zwischen den Faktoren aufzeigen. Vgl. *Kubicek, Robert* (1977), S. 17-25, und *Ruhnke, Klaus* (2000), S. 265 f.

### 1.3 Aufbau der Arbeit

Nach der Einführung in das Themengebiet und der Abgrenzung des Umfelds, in dem sich die Arbeit bewegt, soll nun der Aufbau der Arbeit genauer erläutert werden.

Kapitel 2 stellt das normative Umfeld dar, um den Rahmen für die weiteren Betrachtungen festzulegen und in den weiteren Untersuchungen zu berücksichtigen. Die beschriebenen Rechtsnormen betreffen gesetzliche und berufsständische Normen und Empfehlungen, die in Deutschland, in der EU und international übergreifend bestehen. Weiterhin werden die Rechtsnormen, die für die Fortbildung von CPA gelten, erläutert.

Kapitel 3 führt in pädagogische Grundlagen ein. Diese stellen einen Teil des Bezugsrahmens dar, der für die Konzeption der eigenen empirischen Studie notwendig ist. Hierzu gehören insbesondere Lerntheorien, Lernprozesse, die Definition von Lernstrategien und Lehrmethoden, die einen Einfluss auf Fortbildungskonzepte für IFRS haben.

In Kapitel 4 wird der bisherige Forschungsstand theoretischer und empirischer Untersuchungen zur Definition und Identifikation von Lernstilen und Lernstrategien bei verschiedenen Gruppen von Studenten sowie amerikanischen CPA dargestellt.<sup>37</sup> Insbesondere die Anwendbarkeit der Erkenntnisse aus dem anglo-amerikanischen Forschungsraum zur Fortbildung des CPA ist dabei von Interesse, da die Exploration des Forschungsgebiets dort besonders fortgeschritten ist. Zum Lernverhalten des deutschen WP in dessen Fortbildung gibt es bisher keine Erkenntnisse.

---

<sup>37</sup> Vgl. auch weiterführend zum Forschungsstand bei Doktorarbeiten bis zum Jahr 2000 *Porporato, Marcela/Sandin, Ariel/Shaw, Lewis* (2003), S. 245-263. Bis zum Jahr 2000 hatten lediglich 3,71 % der untersuchten Doktorarbeiten das Thema „accounting education“ im weiteren Sinne zum Gegenstand, davon beschäftigen sich 24,71 % dieser Arbeiten mit „professional education“.



Die Gewinnung der empirischen Daten zur Entwicklung eines Fortbildungskonzepts ist Gegenstand des Kapitels 5. Im Rahmen der Datenerhebung sollen die Anforderungen der Praxis an ein Fortbildungskonzept in der internationalen Rechnungslegung sowie die Lernstrategien der Befragten ermittelt werden. Die Ermittlung erfolgt im Rahmen eines Online-Fragebogens unter WP und CPA in einer großen deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Ziel ist das Aufzeigen von Forschungsperspektiven und Empfehlungen für die Praxis zur Ausgestaltung von IFRS-Fortbildungskonzepten.

Kapitel 6 stellt die Restriktionen der eigenen empirischen Untersuchung dar, fasst die Forschungsergebnisse noch einmal zusammen und geht auf zukünftigen Forschungsbedarf ein, der sich aus den Erkenntnissen der Arbeit ableiten lässt.

Der Aufbau der Arbeit ist in der folgenden Graphik dargestellt.



**Abbildung 3: Aufbau der Arbeit**

## **2 Normative Grundlagen für die Fortbildung des Wirtschaftsprüfers in Deutschland**

### **2.1 Aufbau und Aufgaben der deutschen Berufsorganisationen**

#### *2.1.1 Die Wirtschaftsprüferkammer*

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ist die Berufsorganisation aller WP und vereidigten Buchprüfer (vBP) in der Bundesrepublik Deutschland. Sie wird in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts geführt. Gemäß § 4 Absatz 1 Wirtschaftsprüferordnung (WPO) wurde sie „zur Erfüllung der beruflichen Selbstverwaltungsaufgaben“<sup>38</sup> gebildet. Von ihrem Sitz in Berlin aus ist sie bundesweit zuständig und unterhält sechs Landesgeschäftsstellen.<sup>39</sup>

Ihre Aufgaben ergeben sich aus § 57 Absatz 1 WPO und umfassen die Wahrung der beruflichen Belange der Gesamtheit ihrer Mitglieder sowie die Überwachung der Erfüllung der beruflichen Pflichten. Gemäß der Spezifizierung in § 57 Absatz 2 WPO liegen die Aufgaben der WPK insbesondere in der Berufsaufsicht, der Vertretung der Interessen ihrer Mitglieder, der Feststellung der Berufsauffassung, der Betreibung eines Qualitätskontrollsystems und der Förderung der beruflichen Fortbildung der Mitglieder und der Ausbildung des Berufsnachwuchses. Weiterhin darf sie eine „Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des WP und vBP (Berufssatzung)“ erlassen<sup>40</sup>.

Pflichtmitglieder der WPK sind „die WP, die nach diesem Gesetz bestellt oder als solche anerkannt sind, und Mitglieder des Vorstandes, nach

---

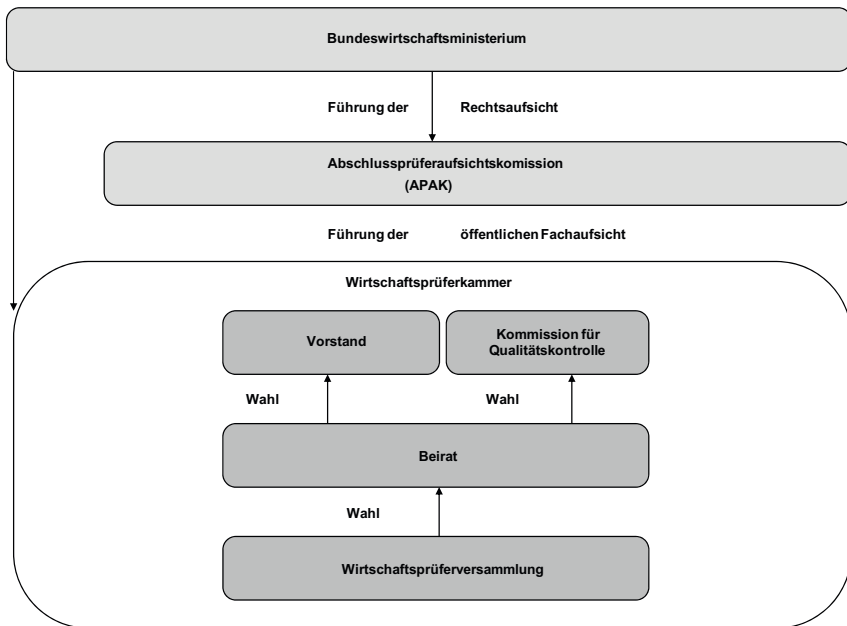
<sup>38</sup> § 4 Absatz 1 Satz 1 WPO.

<sup>39</sup> Vgl. WPK (2008b).

<sup>40</sup> § 57 Absatz 3 Satz 1 WPO. Bezüglich der Berufssatzung siehe Abschnitt 2.1.2.1.

dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz verbundene Personen, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter von WPG, die nicht WP sind<sup>41</sup>. Freiwillige Mitglieder können nach § 57 Absatz 2 WPO genossenschaftliche Prüfungsverbände, die Sparkassen- und Giroverbände für ihre Prüfungsstellen sowie die überörtlichen Prüfungseinrichtungen für öffentliche Körperschaften sein.

Organe der WPK sind in § 59 WPO kodifiziert und umfassen die Wirtschaftsprüferversammlung, den Beirat, den Vorstand und die Kommission für Qualitätskontrolle. Die Aufsicht über die WPK selbst führt nach



**Abbildung 4: Die Aufsichts- und Organisationsstruktur des WPK<sup>42</sup>**

<sup>41</sup> § 58 Absatz 1 Satz 1 WPO.

<sup>42</sup> Quelle: in Anlehnung an WPK (2008b).

§ 66 WPO das „Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit“<sup>43</sup>. Es handelt sich lediglich um eine reine Rechtsaufsicht und keine fachliche Aufsicht. Die Aufsichts- und Organisationsstruktur der WPK zeigt obige Abbildung.

### 2.1.2 *Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.*

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) ist eine Organisation des Berufsstandes der WP, die von ihren Mitgliedern geschaffen und getragen wird. Es hat seinen Sitz in Düsseldorf und wird in der Rechtsform des eingetragenen Vereins geführt.<sup>44</sup> Die wesentlichen Aufgaben des IDW liegen in der Förderung der Fachgebiete des WPs und der Interessenwahrung des Berufsstandes nach außen.<sup>45</sup>

Ordentliche Mitglieder des IDW sind WP und WPG, die auf Antrag aufgenommen werden.<sup>46</sup> Weiterhin können außerordentliche Mitglieder und Ehrenmitglieder aufgenommen werden. Am 1. Juli 2008 waren 12.775 ordentliche Mitglieder registriert, davon 11.770 WP und 1.005 WPG.<sup>47</sup> 86,74 % aller WP sind Mitglied im IDW. Für das IDW sind mehr als 300 Mitglieder in den Gremien des IDW und der internationalen Berufsorganisationen aktiv tätig.<sup>48</sup>

Eine der wesentlichen Aufgaben des IDW ist die Entwicklung einheitlicher Grundsätze der Berufsausübung und deren Einhaltung.<sup>49</sup> Da das IDW jedoch im Gegensatz zur WPK und dem Deutschen Rechnungslegungsstandards Committee (DRSC) gesetzlich nicht als Normierungsgremium

---

<sup>43</sup> Seit der Bundestagswahl im September 2005 wurden die Arbeitsbereiche des Ministeriums für Wirtschaft und Arbeit in zwei getrennte Ministerien aufgeteilt – das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie und das Bundesministerium für Arbeit und Soziales; die Aufsicht wird nunmehr von der ersten Behörde geführt.

<sup>44</sup> Vgl. IDW (2005a), § 1 Absatz 2.

<sup>45</sup> Vgl. IDW (2007), S. 77.

<sup>46</sup> Vgl. IDW (2005a), § 3 Absatz 1.

<sup>47</sup> Vgl. IDW (2008).

<sup>48</sup> Vgl. IDW (2005), S. 12.

<sup>49</sup> Vgl. IDW (2005a), § 2 Absatz 2 Buchstabe b).

anerkannt worden ist, haben die Standards des IDW nicht den Charakter einer Rechtsnorm, binden jedoch den WP über § 4 Absatz 9 der Satzung des IDW. Danach hat jedes Mitglied des IDW im Rahmen seiner beruflichen Eigenverantwortlichkeit alle Verlautbarungen des IDW zu beachten.<sup>50</sup> Alle Abweichungen von diesen Grundsätzen sind vom WP schriftlich und an geeigneter Stelle zu berichten und zu begründen.<sup>51</sup>

Nach § 2 Absatz 2 a) der Satzung des IDW ist die Organisation auch für die Aus- und Fortbildung des WPs und seines beruflichen Nachwuchses zuständig, indem sie Aus- und Fortbildungsmaßnahmen übernimmt.<sup>52</sup>

Die Organe des IDW sind die Mitgliederversammlung, hier „Wirtschaftsprüfertag“ genannt, der Verwaltungsrat und der Vorstand. Die Struktur der Gremien zeigt nachstehende Abbildung.

§ 12 der Satzung des IDW in der Fassung vom 19. September 2005 regelt die fachliche Arbeit des IDW in verschiedenen Fachausschüssen und Arbeitskreisen. Der wichtigste Fachausschuss ist der Hauptfachausschuss, der grundsätzliche fachliche Themen bearbeitet und einer sachgerechten Lösung zuführt sowie Stellungnahmen und Fachgutachten des IDW, also Prüfungsnormen im weiteren Sinne, erlässt.

Unter dem Hauptfachausschuss sind 11 Fachausschüsse, 14 permanente und 30 weitere Arbeitskreise<sup>53</sup> nachgeordnet (Stand 30. Juni 2007). Diese entwickeln Regeln und Arbeitshilfen für die verschiedenen Tätigkeitsgebiete des Berufsstandes und bestimmte Wirtschaftszweige. Weiterhin werden Gesetzes- und Verordnungsvorhaben verfolgt und durch Hinweise an die legislativen Behörden begleitet.

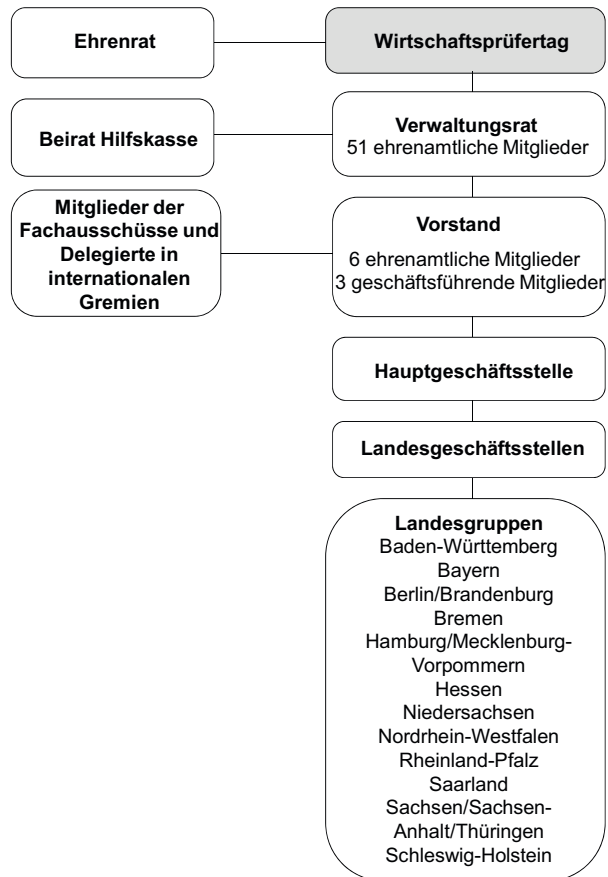
---

<sup>50</sup> Vgl. *IDW* (2005a), § 4 Absatz 9 Satz 1. Die Eigenverantwortlichkeit erstreckt sich im Übrigen auch auf die Ausgestaltung der eigenen Fortbildung des WP.

<sup>51</sup> Vgl. ebd., § 4 Absatz 9 Satz 3.

<sup>52</sup> Vgl. ebd., § 2 Absatz 2 Buchstabe b).

<sup>53</sup> Vgl. *IDW* (2007), S. 87.



**Abbildung 5: Die Struktur des IDW<sup>54</sup>**

Bei den Fachausschüssen wird zwischen fachunabhängigen und fachbezogenen Ausschüssen unterschieden. Fachausschüsse mit branchenunabhängigem Bezug sind z. B. der Fachausschuss für Informationstech-

<sup>54</sup> Entnommen aus *IDW* (2007), S. 84.

nologie (FAIT) sowie der Ausschuss für Aus- und Fortbildung (AAF).<sup>55</sup> Der AAF ist mit sechs ständigen Mitgliedern besetzt.<sup>56</sup>

Zu den Ausschüssen mit fachabhängigem Bezug gehören u. a. der Bankenfachausschuss (BFA), der Versicherungsfachausschuss (VFA) und der Krankenhausfachausschuss (KFA).<sup>57</sup>

## **2.2 Die Entwicklung der Fortbildungsverpflichtung für deutsche Wirtschaftsprüfer**

### *2.2.1 Geltende Regelungen der Wirtschaftsprüferordnung (WPO)*

Die allgemeinen Berufspflichten des WPs sind in § 43 WPO geregelt. In § 43 Absatz 2 Satz 4 WPO ist darüber hinaus die Fortbildungsverpflichtung des WPs genannt. Es werden jedoch im Gesetz keine näheren Details zu Qualität oder Quantität angegeben.

Mit Erlass des „Dritten Gesetzes zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung“ wurde in § 57 WPO ein Absatz 3 eingefügt, wonach die WPK eine Satzung über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des WPs und des vBPs erlassen kann.<sup>58</sup> § 57 Absatz 4 WPO führt die Berufspflichten näher aus, die vom Berufsstand zu beachten sind. Hierzu gehören u. a. die allgemeinen Berufspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit. In § 57 Absatz 4 Nr. 1 Buchstabe h) WPO wird dann auch die Ausbildung des Berufsnachwuchses sowie der Fachgehilfen in steuer- und wirtschaftsberatenden Berufen<sup>59</sup> geregelt.

---

<sup>55</sup> Vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2007), S. 68.

<sup>56</sup> Vgl. IDW (2007), S. 89.

<sup>57</sup> Vgl. ebd., S. 87.

<sup>58</sup> Vgl. 3. Gesetz zur Änderung der WPO, S. 1576.

<sup>59</sup> Die Berufsbezeichnung lautet nunmehr „Steuerfachangestellte“.

Die Satzung der WPK über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des WPs und des vBP (Berufssatzung für WP/vBP) trat am 15. September 1996 in Kraft und wurde letztmalig am 28. Februar 2008 geändert. Sie gliedert sich in die folgenden Teile:

- allgemeine Berufspflichten (z. B. Unabhängigkeit, Verbot der Vertretung widerstreitender Interessen, Gewissenhaftigkeit, Ausbildung und Fortbildung der Mitarbeiter, Verschwiegenheit, Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen, Eigenverantwortlichkeit und Haftungsbegrenzung)<sup>60</sup>,
- besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten (z. B. Unparteilichkeit, Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit, Bedeutung absoluter Ausschlussgründe im Sinne der § 319 Absatz 3 und 319a HGB)<sup>61</sup>,
- besondere Berufspflichten bei beruflicher Zusammenarbeit<sup>62</sup>,
- besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit (§ 55b WPO)<sup>63</sup>,
- Schlussbestimmungen<sup>64</sup>.

Lediglich die allgemeinen Berufspflichten nehmen Bezug auf die Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter in § 6 Satz 1 der Berufssatzung für WP/vBP. Danach haben die Berufsangehörigen für eine angemessene praktische und theoretische Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter zu sorgen. Darüber hinaus muss die Fortbildung strukturiert sein und inhaltlich die Tätigkeitsbereiche des fachlichen Mitarbeiters betreffen. Die Fortbildung des Berufsträgers selbst wird nicht

---

<sup>60</sup> Vgl. Berufssatzung, §§ 2 bis 19.

<sup>61</sup> Vgl. ebd., §§ 20 bis 27a.

<sup>62</sup> Vgl. ebd., §§ 28 bis 30.

<sup>63</sup> Vgl. ebd., §§ 31 bis 33.

<sup>64</sup> Vgl. ebd., §§ 34 bis 35.



ausdrücklich als allgemeine Berufspflicht genannt, dürfte aber über die Nennung in § 43 Absatz 2 Satz 4 WPO als kodifiziert anzusehen sein.

Die vor Erlass der Berufssatzung geltenden Berufsrichtlinien gliedern sich in Grundsätze und richtungsweisende Feststellungen.<sup>65</sup> Letztere dienen hierbei der Konkretisierung der Grundsätze, indem sie Hinweise für das berufliche Verhalten geben. Die Berufsrichtlinien sind seit Erlass der Berufssatzung rechtlich außer Kraft.<sup>66</sup>

### 2.2.2 *Stellungnahmen des IDW*

#### 2.2.2.1 Stellungnahme des IDW: „Zur beruflichen Fortbildung der Wirtschaftsprüfer im IDW“ (VO 1/1993)

Im Jahr 1993 verabschiedet das IDW eine Stellungnahme „Zur beruflichen Fortbildung der Wirtschaftsprüfer im IDW“ (Verordnung (VO) 1/1993), wobei in § 43 Absatz 1 Satz 1 WPO grundsätzlich gesetzlich normiert wird, dass die Fortbildungsverpflichtung ein Baustein der gesetzlichen Verpflichtung zur gewissenhaften Berufsausübung ist. Daher ist es für die gewissenhafte Ausübung des Berufes unerlässlich, die für die berufliche Tätigkeit maßgebenden Bestimmungen regelmäßig zu aktualisieren.<sup>67</sup> Als Ziel der Fortbildungsmaßnahmen wird die „Förderung der fachlichen Kompetenz“<sup>68</sup> definiert, mit einer Fortbildungsverpflichtung von 40 Stunden jährlich als Mindeststandard.<sup>69</sup> Die qualitative Ausgestaltung in Art und Umfang der Maßnahmen wird in der Eigenverantwortlichkeit des

---

<sup>65</sup> Vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2003), S. 83. Aufgrund der Aufhebung der Berufsrichtlinien nehmen die Verfasser in der Folgeauflage auf die Unterteilung nicht mehr Bezug.

<sup>66</sup> Abweichend hierzu vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2007), S. 88, die der Meinung sind, die Berufsrichtlinien seien auch nach Erlass der Berufssatzung für „faktisch zu beachten“.

<sup>67</sup> Vgl. VO 1/1993, Abschnitt I., 2. Absatz, S. 19.

<sup>68</sup> Ebd., Abschnitt II., 1. Absatz, S. 19.

<sup>69</sup> Vgl. ebd., Abschnitt II., 2. Absatz, S. 20.

Berufsträgers belassen, die ebenfalls eine allgemeine Berufspflicht im Sinne von § 43 Absatz 1 WPO ist. Zu den empfohlenen Fortbildungsveranstaltungen zählen „der Besuch von Fachveranstaltungen, die Teilnahme an Diskussionsgruppen sowie gleichwertige Fortbildungsmaßnahmen in der eigenen Praxis und schriftstellerische Facharbeit.“<sup>70</sup> Über die institutionellen Fortbildungsmaßnahmen hinaus wird das Literaturstudium als fester Bestandteil der Fortbildungsverpflichtung angesehen, wobei hier keine konkrete, quantitative Angabe gemacht wird. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass das Literaturstudium im Einzelfall einen wesentlich höheren Aufwand als die Fortbildungsmaßnahmen erfordere.<sup>71</sup>

Mit der VO 1/1993 steht demnach nur ein grobes Konzept für die quantitativen und qualitativen Anforderungen an die Fortbildung des Berufsstandes fest, eine Spezifikation erfolgt im Laufe der Zeit erst mit anderen Stellungnahmen.

#### 2.2.2.2 Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: „Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“ (VO 1/1995)

Im Jahr 1995 wird eine gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW „Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“ (VO 1/1995) herausgegeben. Diese Stellungnahme gliedert sich in auftragsabhängige und auftragsunabhängige Maßnahmen zur Qualitätssicherung, wobei Fortbildungsmaßnahmen naturgemäß zu den auftragsunabhängigen Maßnahmen gezählt werden.

In Abschnitt III., „Qualifikation und Information“, weist die Stellungnahme auf die Notwendigkeit hoher Qualifikation und ausreichender Information hin, um die erteilten Aufträge in einer WP-Praxis angemessen bearbeiten

---

<sup>70</sup> VO 1/1993, Abschnitt II., 2. Absatz, S. 20.

<sup>71</sup> Ebd., Abschnitt II., 3. Absatz, S. 20.

zu können.<sup>72</sup> Für die Fortbildung wird auf die oben beschriebene Stellungnahme des IDW „Zur beruflichen Fortbildung des Wirtschaftsprüfers im IDW“ (VO 1/1993) verwiesen.

Als Maßnahmen werden wiederum das Studium von Fachliteratur und geeignete Fortbildungsmaßnahmen sowie die Teilnahme an Diskussionsgruppen und Schulungen in Spezialgebieten benannt.<sup>73</sup> Auch in dieser Verlautbarung werden qualitative Aspekte von Fortbildung nicht detailliert ausgeführt.

#### 2.2.2.3 Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“ (VO 1/2006)

Die VO 1/1995 wird im Jahr 2006 durch die aktualisierte gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis“ (VO 1/2006) vom 27. März 2006 ersetzt.<sup>74</sup>

Mit Berücksichtigung der durch International Standards on Quality Control (ISQC) 1 und International Standards on Auditing (ISA) 220 gegebenen internationalen Anforderungen sowie der Empfehlungen des Qualitätskontrollbeirates sollen in dieser Neuformulierung die Anforderungen der VO 1/1995 erweitert werden, um dem Qualitätsanspruch des Berufsstandes gerecht zu werden.<sup>75</sup>

Zwar besitzt die Stellungnahme keine Rechtsverbindlichkeit wie die WPO oder die Berufssatzung für WP/vBP, sie stellt jedoch eine Selbstbindung der Berufsträger dar. Alle Maßnahmen, die ein Berufsträger zur Qualitäts-

---

<sup>72</sup> Vgl. VO 1/1995, Abschnitt B III., Grundsatz.

<sup>73</sup> Vgl. ebd., 5., Fortbildung.

<sup>74</sup> Vgl. weiterführend zur VO 1/2006 auch *Naumann, Klaus-Peter* (2008), S. 106-108.

<sup>75</sup> Vgl. *Pfitzer, Norbert* (2006), S. 190.

sicherung im Einklang mit dieser Stellungnahme ergreift, sind als im Einklang mit den gesetzlichen Regelungen anzusehen. Das Thema Fortbildung wird unter den Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität in Abschnitt 4 der VO detaillierter ausgeführt.<sup>76</sup> Danach ist das Ziel der Aus- und Fortbildung die Förderung der fachlichen und persönlichen Kompetenz.<sup>77</sup> Im Vergleich zu der Stellungnahme VO 1/1993 wird in VO 1/2006 nicht mehr allein die fachliche Kompetenz betrachtet, sondern auch die persönliche oder personale Kompetenz in das geforderte Kompetenzprofil einbezogen. Dies stellt eine positive Weiterentwicklung der Anforderungen dar.

Als Maßnahmen für die Aus- und Fortbildung von fachlichen Mitarbeitern und Wirtschaftsprüfern<sup>78</sup> nennt die VO 1/2006:

- Vorbereitung auf die Berufsexamina (WP, StB oder vergleichbare ausländische Berufsexamina, wie z. B. CA oder CPA),
- Teilnahme bzw. Mitwirkung an internen und externen Fortbildungsmaßnahmen (z. B. Präsenzveranstaltungen und Computer Based Training),
- Teilnahme an Diskussionsgruppen zu fachlichen Themen,
- Angemessene Anleitung und Unterstützung der Mitarbeiter bei der Abwicklung von Aufträgen („Coaching“, „Training-on-the-job“),
- Lektüre der Fachliteratur,
- Mitwirkung der Abfassung von Beiträgen in Fachzeitschriften,
- Tätigkeit als Referent bei fachlichen Veranstaltungen.<sup>79</sup>

Gegenüber der VO 1/1995 in Verbindung mit der VO 1/1993 stellt dieser Maßnahmenkatalog keine wesentliche Veränderung dar, lediglich die Mittel der Wissensvermittlung sind aktualisiert worden. Dies trägt mit der

---

<sup>76</sup> Vgl. VO 1/2006, Abschnitt 4, S. 10-43.

<sup>77</sup> Vgl. ebd., Abschnitt 4.3.2, Tz. 72.

<sup>78</sup> Vgl. zu den Fortbildungsmaßnahmen auch Berufssatzung, § 4a Absatz 2.

<sup>79</sup> Vgl. VO 1/2006, Abschnitt 4.3.2, Tz. 72.

Nennung von Computer Based Training<sup>80</sup> dem Trend zu E-Learning<sup>81</sup> auch im Bereich der WP-Fortbildung Rechnung.<sup>82</sup> Qualitative Angaben zu einem Fortbildungsprogramm werden nicht gemacht und weiterhin der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers anheimgestellt.<sup>83</sup>

Die in VO 1/2006 genannten Aus- und Fortbildungsmaßnahmen der Teilnahme und Mitwirkung an internen Fortbildungsmaßnahmen bilden den normativen Rahmen der Betrachtungen in dieser Arbeit.

### 2.2.3 *Berufsaufsichtsreformgesetz*

Aufgrund der neu erlassenen „International Education Standards for Professional Accountants“ (IES) und der nachfolgend noch zu diskutierenden Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG<sup>84</sup> sind bereits Änderungen der oben beschriebenen Fortbildungsstandards in ein Gesetz eingebracht worden. Das zentrale Ziel des Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BAREfG) ist die Stärkung der Berufsaufsicht durch die WPK. Darüber hinaus wird dem Thema Fortbildung durch den neu angefügten Buchstaben I in § 57 Absatz 4 WPO eine größere Bedeutung beigemessen. Das Gesetz wurde am 3. September 2007 ausgefertigt und trat am 6. September 2007 in Kraft.<sup>85</sup>

---

<sup>80</sup> Computer Based Training, CBT, bedeutet computergestützte Lernprogramme.

<sup>81</sup> Vgl. zur Definition von E-Learning Abschnitt 3.5.2.5.

<sup>82</sup> Vgl. zu den informations- und kommunikationstechnischen Entwicklungen für den WP Picot, Arnold/Neuburger, Rahild (2008), S. 717. Sie folgern, dass durch die zunehmende Verbreitung der Breitbandkommunikation auch die Aus- und Weiterbildung, durch E-Learning, gefördert werden kann.

<sup>83</sup> Hier wird die Eigenverantwortlichkeit des WP, die für die Berufsausübung angemessene Fortbildung selbst auszuwählen, über eine noch detailliertere Regelung gestellt.

<sup>84</sup> Vgl. Modernisierte Prüferrichtlinie, S. 87.

<sup>85</sup> Vgl. BAREfG, BGBl I 2007, S. 2192.

Danach wird der WPK auferlegt, Art, Umfang und Nachweis der Fortbildungsverpflichtung nach § 43 Absatz 2 Satz 4 WPO zu regeln.<sup>86</sup> Die internationalen Anforderungen von 40 Fortbildungsstunden jährlich, die sich aus dem IES 7 ergeben, können nach diesem Gesetz auf 20 Stunden jährlich für Fortbildungsveranstaltungen begrenzt werden, wenn zusätzlich andere Aktivitäten wie Selbst- und Literaturstudium der Fortbildungsverpflichtung ergriffen werden. Insofern können die zur Erfüllung der Vorgabe des IES 7 verbliebenen 20 Stunden über andere Fortbildungsmaßnahmen erbracht werden. Dem Gesetzgeber wird hier bezüglich der konkreten Ausgestaltung der Art von Fortbildungsveranstaltungen ein Gestaltungsspielraum gelassen.<sup>87</sup>

Da der Berufsstand des WPs bezüglich seiner Qualifikation, des Wissenserwerbs und der Anwendung von stets aktuellem Wissen in besonders hohem Maße gefordert wird, legt dieses Gesetz fest, dass sich der Berufsträger angemessen und tätigkeitsbezogen fortbilden muss. Um das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu schützen und zu stärken, sieht sich der Gesetzgeber nunmehr gezwungen, eine „konkretisierte Regelungspflicht im Rahmen der Berufssatzung“<sup>88</sup> vorzuschreiben.<sup>89</sup> Er erkennt an, dass den Erfordernissen der Qualitätssicherung und -steigerung nur „mit einer ernstzunehmenden Fortbildungsverpflichtung Rechnung“<sup>90</sup> getragen werden kann, „nicht zuletzt in Zusammenhang mit europäischen und internationalen Erwartungen an diesen Berufsstand.“

---

<sup>86</sup> Vgl. BT-Drucksache 16/2858, S. 10, bezüglich der Änderung und BR-Drucksache 555/06, S. 54, wegen der Begründung der Änderung.

<sup>87</sup> Die Vorgaben sind damit allein inputorientiert. Vgl. zu den verschiedenen Konzepten des CPE Abschnitt 2.4.5.2.1. Vgl. weiterführend zu den Ansätzen verschiedener Berufsorganisationen *IFAC* (2008f), S. 131-166.

<sup>88</sup> BARefG-Entwurf, S. 55, bezüglich der Erläuterungen zum Gesetzesvorhaben.

<sup>89</sup> Diese ist jedoch bisher nicht erfolgt. Daher besteht auf Seiten von IDW und WPK konkreter Handlungsbedarf. Genau an diesem Punkt – der qualitativen Konkretisierung einer IFRS-Fortbildungsmaßnahme – setzt die vorliegende Arbeit an.

<sup>90</sup> BARefG-Entwurf, S. 55, bezüglich der Erläuterungen zum Gesetzesvorhaben.

Abschließend lässt sich damit feststellen, dass mit der 7. WPO-Novelle die lang erwartete Konkretisierung der Fortbildungsanforderungen auch gesetzlich verankert wurde.<sup>91</sup> Kritisch ist allerdings anzumerken, dass primär der quantitative Aspekt im Vordergrund steht, während qualitative Anforderungen immer noch der Eigenverantwortlichkeit des WPs überlassen werden.

Die gesetzliche Verankerung allein kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Erfordernis der permanenten Fortbildung in einem Leitbild des Berufsstandes nachhaltig abgebildet werden muss.<sup>92</sup> Nur dann werden gesetzliche Anforderungen auch qualitativ adäquat und bedarfsgerecht vom Berufsstand umgesetzt. Hier besteht sowohl seitens der WPK als auch des IDW Handlungsbedarf. Die qualitative Ausgestaltung von Fortbildungsmaßnahmen in internationaler Rechnungslegung als Teilmenge der gesamten Fortbildung eines WPs soll Gegenstand der eigenen Untersuchung sein.

## 2.3 Europäische Union

### 2.3.1 *Aufbau und Gesetzgebungsbefugnis der Europäischen Union*

Das Europarecht stellt einen weiteren Einflussfaktor für die Fortbildungsverpflichtung des deutschen WPs dar. Mit Europarecht ist dabei das begriffliche Dach für mehrere rechtliche Ordnungen gemeint, die auf vielfache Weise miteinander verbunden sind. Die Mechanismen sind dabei mannigfaltig. „Sie reichen vom bloßen Forum für die wechselseitige Konsultation über die vertragliche Bindung an gemeinsame Standards und den Organisationsrahmen verbindlicher Beschlüsse der Mitgliedsstaaten bis hin zur

---

<sup>91</sup> Vgl. hierzu Lück, Wolfgang/Siebert, Hilmar (1993), S. 45, die bereits 1993 für eine gesetzliche Verankerung der Fortbildungspflicht des WPs plädieren.

<sup>92</sup> Diese Auffassung wird auch vom Münsteraner Gesprächskreis vertreten, der sich zu den Anforderungen eines Leitbildes des Berufsstandes geäußert hat. Vgl. Backhaus, Klaus/Meffert, Heribert (2003), S. 31.

Schaffung von mit eigenen Regelungskompetenzen ausgestatteten supranationalen Organisationen durch Übertragung staatlicher Hoheitsrechte“.<sup>93</sup>

Die drei Institutionen, die im Zentrum der Zusammenarbeit und Integration in Europa stehen, sind:

- die Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (Montanunion) – EGKS;
- die Europäische Union (früher: Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, EWG) – EU;
- die Europäische Atomgemeinschaft (Euratom) – EAG.<sup>94</sup>

Nach dem Zweiten Weltkrieg begann die Phase der Integration der Staaten Europas in einer supranationalen Organisation. Ausgangspunkt war dabei der „Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl“ (Montanunion/EGKS), der am 18. April 1951 in Paris von den Staaten Belgien, Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Italien, Luxemburg und den Niederlanden unterzeichnet wurde.<sup>95</sup> Der Vertrag trat am 27. Juli 1952 in Kraft und hatte eine Dauer von 50 Jahren (Art. 97 EGKSv).<sup>96</sup> Er wurde im Jahr 2002 dem Recht der Europäischen Gemeinschaft (EG) unterstellt.

Nach der Gründung der Montanunion sahen die beteiligten Staaten die Notwendigkeit, die auf politischem Gebiet begonnene Integration auch auf alle Wirtschaftsbereiche auszudehnen. Dies wurde durch die oben genannten sechs Staaten am 25. März 1957 in Rom durch die Unterzeichnung der Römischen Verträge besiegelt, die am 1. Januar 1958 in Kraft traten.<sup>97</sup> Die Römischen Verträge stellen die vertragliche Grundlage für

---

<sup>93</sup> Vgl. Herdegen, Matthias (2008), S. 1, Tz. 1.

<sup>94</sup> Vgl. Albrecht, Birgit/Baratta, Dr. Mario von et al. (2008), S. 557.

<sup>95</sup> Vgl. Albrecht, Birgit/Baratta, Dr. Mario von et al. (2008), S. 557.

<sup>96</sup> Vgl. Herdegen, Matthias (2008), S. 45, Tz. 4.

<sup>97</sup> Vgl. Albrecht, Birgit/Baratta, Dr. Mario von et al. (2008), S. 557.



die EWG dar. Es handelt sich dabei um den „Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft“ (EWGV) und den „Vertrag zur Gründung der Europäischen Atomgemeinschaft“ (Euratom/EAGV).

In Artikel 44 Absatz 2 Buchstabe g des EWGV vom 25. März 1957 wird festgelegt, dass als Organe der Europäische Rat und die Europäische Kommission agieren. Sie koordinieren, soweit erforderlich, die Schutzbedingungen, die in den Mitgliedsstaaten den Gesellschaften im Sinne des Artikel 48 Absatz 2 im Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten.<sup>98</sup> Damit wird das Verhältnis zwischen Europarecht und nationalem Recht im Zusammenhang mit juristischen Personen festgelegt. Der Vertrag von Rom wird insgesamt als Ursprung der Harmonisierung des Gesellschaftsrechts in der EU angesehen.

Im Recht der EU besteht ein ähnlicher stufenförmiger Aufbau der Rechtsnormen wie im innerstaatlichen Recht.<sup>99</sup> An oberster Stelle in der Normenhierarchie steht das „primäre“ Gemeinschaftsrecht, das die Gründungsverträge und die Protokolle zu diesen Verträgen sowie Rechtsquellen gleichen Ranges umfasst.

Die Verträge bilden die Grundlage für das sogenannte „sekundäre“ Gemeinschaftsrecht. Hierzu gehören völkerrechtliche Abkommen mit anderen Staaten oder Organisationen, die jedoch für die Betrachtung der Fortbildung des WPs keine Rolle spielen. Sie stehen im Rang zwischen dem primären und dem sekundären Gemeinschaftsrecht.<sup>100</sup>

Die Rechtsquellen des sekundären Gemeinschaftsrechts zeigt folgende Graphik.

---

<sup>98</sup> Vgl. EGV, S. 787.

<sup>99</sup> Vgl. Herdegen, Matthias (2008), S. 147, Tz. 1.

<sup>100</sup> Vgl. Herdegen, Matthias (2008), S. 116, Tz. 160.

Rechtsquelle	Wirkung der Rechtsquelle
Verordnung (Art. 189 Abs. 2 EW/GV, Art. 249 Abs. 2 EW/GV n. F.)	allgemeine Geltung und Verbindlichkeit in all ihren Teilen unmittelbare Geltung in allen Mitgliedsstaaten ersetzt bzw. ergänzt das innerstaatliche Recht Durchgriffswirkung für jeden Einzelnen Veröffentlichung im Amtsblatt der EU (Teil L)
Richtlinie (Art. 189 Abs. 3 EW/GV, Art. 249 Abs. 3 EW/GV n. F.)	Richtung an Mitgliedsstaaten Verpflichtung zur Umsetzung in innerstaatliches Recht Richtlinie liegt Grundkonzept des zweistufigen Rechtssetzungsverfahrens zugrunde Mitgliedsstaaten haben gewissen Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung Veröffentlichung im Amtsblatt der EU (Teil L)
Entscheidung (Art. 189 Abs. 4 EW/GV, Art. 249 Abs. 4 EW/GV n. F.)	verbindliche Regelung von Einzelfällen Adressaten sind einzelne Mitgliedsstaaten oder Einzelne (z. B. natürliche oder juristische Personen) Durchgriffswirkung nur für den Adressatenkreis, ähnlich der Verordnung Veröffentlichung im Amtsblatt der EU (Teil L)
Empfehlung/Stellungnahme (Art. 189 Abs. 5 EW/GV, Art. 249 Abs. 5 EW/GV n. F.)	keine rechtliche Verbindlichkeit legen dem Adressaten ein bestimmtes Verhalten nahe Berücksichtigung von Empfehlungen/Stellungnahmen durch Gerichte, soweit sie Aufschluss über die Auslegung von Gemeinschaftsrecht geben
sonstige Rechtsakte (Art. 157 Abs. 1 Uabs. 2 EW/GV, Art. 213 Abs. 1 Uabs. 2 EW/GV n. F.)	stellen insbesondere Organisationsakte für Organe der EU her

**Abbildung 6:      Rechtsquellen der Europäischen Union**

Im Folgenden werden die wesentlichen Vorschriften und Verlautbarungen zur Fortbildung des WPs, die auf europäischer Ebene veröffentlicht wurden, dargestellt.

Die allgemeinen Empfehlungen zu beruflicher Bildung und lebenslangem Lernen werden dabei nicht näher erörtert, da sie keine konkreten Handlungsempfehlungen für den Berufsstand geben.

### 2.3.2 *Vorschriften zur Fortbildung des Wirtschaftsprüfers*

#### 2.3.2.1 Die Achte EU-Richtlinie vom 10. April 1984

Die Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des „Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen“ (sog. Prüferrichtlinie) hat zum Ziel, die Anforderungen in Bezug auf die Befähigung zur Durchführung von gesetzlichen Jahresabschlussprüfungen zu harmonisieren.<sup>101</sup> Weiterhin soll sie durch eine berufliche Eignungsprüfung sicherstellen, dass die erforderlichen theoretischen Kenntnisse erworben und in der praktischen Arbeit angewendet werden. Durch das Bilanzrichtliniengesetz vom 19. Dezember 1985 wird die Achte EU-Richtlinie in deutsches Recht umgesetzt.

Zusammengefasst beinhaltet die Richtlinie insbesondere die Ausgestaltung der Zulassungsvoraussetzungen zum WP-Examen in den Mitgliedsstaaten. Die Ausbildung des Berufsnachwuchses steht hierbei im Vordergrund. Regelungen zu den Fortbildungsvoraussetzungen für den wirtschaftsprüfenden Beruf werden nicht getroffen. Diese Richtlinie stellt jedoch in Bezug auf das Gemeinschaftsrecht eine erste wesentliche Norm für die berufliche Tätigkeit des WPs dar.

#### 2.3.2.2 Das Grünbuch der EU-Kommission zu „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“ vom 24. Juli 1996

Mit dem Grünbuch der EU-Kommission zu „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“, das am 24. Juli 1996 verabschiedet wurde, wird eine einheitliche Definition für den Begriff des

---

<sup>101</sup> Vgl. Achte EG-Richtlinie, Einleitung.

Abschlussprüfers angestrebt, um damit die Qualität der Abschlussprüfung zu verbessern.<sup>102</sup>

Bei einem Grünbuch handelt es sich um ein Instrument zur Befragung der Mitgliedsstaaten und interessierter Kreise. Es stellt in erster Linie ein Diskussionspapier dar.<sup>103</sup> Basis der in dem Grünbuch festgehaltenen Grundideen ist eine Studie zu Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers, die vom Maastrichter Forschungszentrum für Rechnungswesen und Buchprüfung (Maastricht Accounting and Auditing Research Centre – MARC) durchgeführt wurde. Am 5. und 6. Dezember 1996 wurde darüber hinaus von der EU-Kommission in Brüssel eine Konferenz zu dem Thema des Grünbuchs veranstaltet, in deren Rahmen die im Grünbuch aufgestellten Grundsätze im Wesentlichen bestätigt wurden.<sup>104</sup>

Bezüglich der Qualifikation des Abschlussprüfers wird festgestellt, dass seit Erlass der Achten Richtlinie im Jahr 1984 weder von den Berufsvereinigungen noch von den Hochschulen Schritte unternommen wurden, um die fachlichen Voraussetzungen für die Ausbildung des Berufsnachwuchses zu präzisieren.<sup>105</sup> Eine Definition von Fortbildungsvoraussetzungen erfolgt im Grünbuch nicht. Festgehalten werden kann daher, dass vom EU-Gesetzgeber zu diesem Zeitpunkt das Thema „Fortbildung“ noch nicht als wesentlich erkannt wird.

### 2.3.2.3 Mitteilung der Kommission betreffend die Abschlussprüfung in der Europäischen Union vom 8. Mai 1998

Das Grünbuch wird in den wesentlichsten Punkten am 15. Januar 1998 vom Europäischen Parlament angenommen. Am 8. Mai 1998 veröffent-

---

<sup>102</sup> Vgl. *EU-Kommission* (1996), Absatz 1, Unterabsatz 1.2., S. 236.

<sup>103</sup> Vgl. *Hulle, Karel van* (1996), S. 279.

<sup>104</sup> Vgl. weiterführend *EU-Kommission* (1996a), S. 1-231.

<sup>105</sup> Vgl. *EU-Kommission* (1996), Abschnitt 4, Unterabschnitt 4.5., S. 255.

licht die EU-Kommission eine Reihe von Aktionsvorschlägen zur Weiterentwicklung von Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung.<sup>106</sup> Wiederum wird das Thema „Fortbildung“ nicht problematisiert, lediglich in Bezug auf die berufliche Qualifikation erkennt die Kommission an, dass eine engere Koordination der Ausbildungsgänge erforderlich ist. Die Schaffung einer Plattform zur Erörterung solcher Fragen wird angekündigt.

#### 2.3.2.4 Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Stärkung der Abschlussprüfung in der EU vom 21. Mai 2003

Aufgrund diverser Bilanzskandale am Ende des letzten Jahrtausends reagiert die EU-Kommission im Jahr 2003 mit der Mitteilung an den Europäischen Rat und das Europäische Parlament zur Stärkung der Abschlussprüfung in der EU und erlässt einen 10-Punkte-Aktionsplan, der neue Schwerpunkte im Zusammenhang mit der Weiterentwicklung der Regelungen zur Abschlussprüfung setzt.<sup>107</sup> Die Kommission widmet sich in dieser Stellungnahme erstmalig nicht nur der Ausbildung des Berufsstandes, sondern auch seiner Fortbildung. Die Kommission stellt fest, dass ein Ausbildungsprogramm stets vor der jüngsten Entwicklung in der Geschäftspraxis und der Rechnungslegung bewertet werden muss.<sup>108</sup> Weiterhin sollen auch internationale Ausbildungsstandards, z. B. der der International Federation of Accountants (IFAC), Berücksichtigung finden.

Ausdrücklich wird erstmalig auch der Grundsatz der kontinuierlichen Fortbildung erwähnt, der in einer modernisierten Achten Richtlinie festgeschrieben werden soll.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> Vgl. *EU-Kommission* (1998), S. 12-18.

<sup>107</sup> Vgl. *EU-Kommission* (2003), S. 1-28.

<sup>108</sup> Vgl. ebd., S. 15, Textziffer 3.7.

<sup>109</sup> Vgl. weiterführend auch *Hulle, Karel van/Lanfermann, Georg* (2003), S. 1327.

### 2.3.2.5 Die Modernisierte EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung

Basierend auf dem 10-Punkte-Aktionsplan der EU-Kommission aus dem Jahr 2003 wurde am 25. April 2006 die neue EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung offiziell gebilligt und am 9. Juni 2006 im Amtsblatt der EU veröffentlicht.<sup>110</sup> Sie ersetzt die Achte Richtlinie aus dem Jahr 1984. Zweck der Richtlinie ist „eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau, wenn auch eine vollständige Harmonisierung nicht angestrebt wird“.<sup>111</sup>

Artikel 13 der Richtlinie adressiert die kontinuierliche Fortbildung des Abschlussprüfers. Danach sollen die Mitgliedsstaaten sicherstellen, dass „Abschlussprüfer sich im Rahmen angemessener Programme kontinuierlich fortbilden müssen, um ihre theoretischen Kenntnisse und ihre beruflichen Fertigkeiten und Wertmaßstäbe auf einem ausreichend hohen Stand zu halten“.<sup>112</sup> Gleichzeitig wird festgestellt, dass eine Missachtung dieser Anforderungen Sanktionen nach sich ziehen muss. Die Sanktionen sind in Artikel 30 der Richtlinie näher ausgeführt.

Mit der modernisierten EU-Abschlussprüferrichtlinie wird erstmals auch die Wichtigkeit der Fortbildung des Berufsstandes herausgestellt und einer gesetzlichen Kodifizierung in den Mitgliedsstaaten der EU zugeführt.<sup>113</sup> Dies hat in Deutschland zu umfangreichen Anpassungen der nationalen Gesetzgebung geführt, die sich bereits in der 7. WPO-Novelle niederschlagen haben.<sup>114</sup> Hier agierte der deutsche Gesetzgeber proaktiv, indem er die Änderungen der Prüferrichtlinie schon in sein Gesetzgebungsvorhaben integrierte, bevor die Richtlinie tatsächlich Rechtskraft erlangte.

---

<sup>110</sup> Modernisierte Prüferrichtlinie, Artikel 54, S. 107.

<sup>111</sup> Ebd., S. 87.

<sup>112</sup> Ebd., S. 95.

<sup>113</sup> Zum Stand der Umsetzung der EU-Richtlinie vom 17. Mai 2006 vgl. weiterführend FEE (2007), S. 6-14.

<sup>114</sup> Weiterführend hierzu: Tiedje, Jürgen (2006), S. 593-605.

## 2.4 Die International Federation of Accountants (IFAC)

### 2.4.1 Aufbau und Aufgaben

Die International Federation of Accountants (IFAC) mit Sitz in New York, USA, ist eine weltweite Organisation, die sich mit der Entwicklung und der Veröffentlichung internationaler Prüfungsnormen beschäftigt.<sup>115</sup>

Sie ist die Nachfolgeorganisation des 1972 gegründeten International Co-Ordination Committee of the Accountancy Profession (ICCAP)<sup>116</sup> und wurde am 7. Oktober 1977 anlässlich des XI. Internationalen Accountants-Kongresses in München mit dem Ziel gegründet, weltweit eine Harmonisierung des Berufsstandes voranzutreiben.<sup>117</sup> Derzeit gehören der IFAC 157 Berufsorganisationen aus 123 Ländern an. Sie repräsentiert damit rund 2,5 Millionen Berufsträger weltweit.<sup>118</sup> Für Deutschland gehören die WPK und das IDW zu den Mitgliedsorganisationen.<sup>119</sup>

Die zentrale Aufgabe der IFAC ist wie folgt definiert: „To serve the public interest, IFAC will continue to strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high-quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant“.<sup>120</sup>

Die Struktur der IFAC zeigt folgende Graphik.

---

<sup>115</sup> Vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2006), S. 404, Stichwort „International Federation of Accountants“. Weiterführend zur Rolle der IFAC als internationaler „Standard Setter“ auch Ruhnke, Klaus (1999), S. 237.

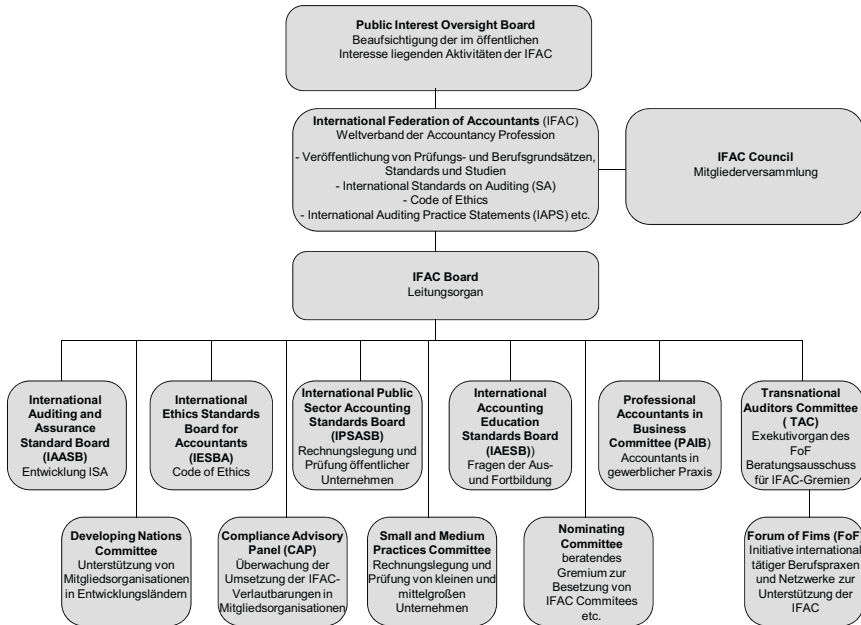
<sup>116</sup> Vgl. Ruhnke; Klaus (1995), S. 941.

<sup>117</sup> Vgl. IDW (2006), S. 214, Abschnitt B, Textziffer 58.

<sup>118</sup> Vgl. IFAC (2008), Abschnitt About IFAC.

<sup>119</sup> Vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2006), S. 404, Stichwort „International Federation of Accountants“.

<sup>120</sup> IFAC (2008), Abschnitt „Mission and Strategy“.



**Abbildung 7: Die Struktur der IFAC<sup>121</sup>**

Zur Erarbeitung der fachlichen Themen hat die IFAC eine Reihe von Fachausschüssen (Committees) eingerichtet. Für Fragen der Abschlussprüfung sind vor allem die folgenden Ausschüsse zuständig:

- Das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) bearbeitet die Vereinheitlichung der Prüfungsstandards weltweit, wobei die Veröffentlichung der „International Standards on Auditing“ (ISA) als die wichtigste Aufgabe für den Berufsstand des WPs anzusehen ist.<sup>122</sup> Die Prüfungsstandards werden vom Public Interest Oversight Board (PIOB) genehmigt.<sup>123</sup>

<sup>121</sup> Quelle: In Anlehnung an: IFAC (2007), S. 10-11, und IFAC (2008e), Abschnitt „PIOB“.

<sup>122</sup> Vgl. IFAC (2006b), Tz. 3.0.

<sup>123</sup> Vgl. ebd., Tz. 6.0.



- Das International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) entwickelt und veröffentlicht ethische Berufsgrundsätze.<sup>124</sup> Wichtigste Veröffentlichung ist der „IFAC Code of Ethics for Professional Accountants“. Die Grundsätze müssen von allen „Accountants“ beachtet werden, unabhängig davon, welche Tätigkeit sie ausüben. Die Aufsicht über das IESBA führt wiederum das PIOB.
- Das International Accounting Education Standards Board (IAESB) ist für die Entwicklung und Veröffentlichung von Standards, Leitsätzen, Diskussionspapieren und anderen Informationsdokumenten zuständig, die sich mit der Aus- und Fortbildung des Berufsstandes auseinandersetzen.<sup>125</sup> Aufgrund der Öffentlichkeitswirkung seiner Publikationen wird auch die Tätigkeit dieses Boards vom PIOB überwacht.

Nachfolgend werden für die weitere Arbeit die Verlautbarungen des IAESB im Vordergrund stehen, wobei eine Ergänzung durch den übergeordneten „IFAC Code of Ethics for Professional Accountants“ (im Folgenden: „IFAC Code of Ethics“), der von dem Vorgängergremium des IESBA erarbeitet wurde, erfolgt.

#### 2.4.2 *Verbindlichkeit der Regelungen der IFAC für den deutschen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer*

Die Satzung der IFAC legt in Abschnitt 2 die Regelungen für eine Mitgliedschaft fest.<sup>126</sup> Die deutschen Berufsorganisationen – IDW und WPK – sind Mitglieder der IFAC. Alle WP in Deutschland sind Pflichtmitglieder der WPK und zum überwiegenden Teil auch Mitglieder des IDW. Daher

---

<sup>124</sup> Vgl. IFAC (2008d), Abschnitt „Objective“, S. 1.

<sup>125</sup> Vgl. IFAC (2006a), Tz. 1.0.

<sup>126</sup> Vgl. IFAC (2006), Abschnitt 2, S. 2-3.

sind sie bereits aus der Mitgliedschaft bei der WPK heraus verpflichtet, die entsprechenden Berufsstandards der IFAC zu Aus- und Fortbildung uneingeschränkt zu beachten.

Die Bemühungen des IDW als deutscher Standardsetzer lagen bisher vor allem in der Umsetzung der IES bezogen auf die Ausbildung des Berufsnachwuchses.<sup>127</sup> Da auf dem Arbeitsprogramm der IFAC derzeit keine weiteren Arbeitspunkte zum Thema „Fortbildung“ stehen, nennt der Tätigkeitsbericht des IDW keine neuen Schwerpunkte für den Bereich Fortbildung.<sup>128</sup>

#### 2.4.3 *Der „IFAC Code of Ethics“ als Zusammenfassung internationaler ethischer Berufsgrundsätze*

Ein wesentliches Betätigungsfeld ist neben der Entwicklung internationaler Prüfungsnormen auch die Veröffentlichung von international verbindlichen ethischen Berufsgrundsätzen. Der „IFAC Code of Ethics“ wurde 1992 vom damaligen Ethics Committee (heute: IESBA) eingeführt und ersetzte die „IFAC Guidelines on Ethics for Professional Accountants“ von 1990.<sup>129</sup>

Der „IFAC Code of Ethics“ stellt die Verantwortung des Professional Accountant, die sich infolge seiner Aufgaben im öffentlichen Interesse ergibt, heraus. Der erste Teil (Part A) stellt die konzeptionellen Rahmenbedingungen für die Tätigkeit des Professional Accountant dar. Der zweite und dritte Teil (Part B and C) geben Erläuterungen zur Anwendung der Rahmenbedingungen in speziellen Situationen und zu Schutzmaßnahmen.

---

<sup>127</sup> Vgl. IDW (2007), S. 22.

<sup>128</sup> Vgl. ebd., S. 23.

<sup>129</sup> Vgl. Kuhner, Christoph (1999), S. 7.

Bei den Schutzmaßnahmen wird unterschieden zwischen denen, die durch den Berufsstand, Gesetzgebung oder andere bindende Regelungen geschaffen werden und denen, die sich aus dem Arbeitsumfeld ergeben.<sup>130</sup>

Die Regelungen des „IFAC Code of Ethics“ sind wie folgt systematisiert:

IFAC Code of Ethics for Professional Accountants		
Preface		
Part A Applicable to all Professional Accounts	Part B Applicable to all Professional Accounts in Public Practice	Part C Applicable to all Professional Accounts in Business
<b>Fundamental Principles</b> a) Integrity b) Objectivity c) Professional Competence and Due Care d) Confidentiality e) Professional Behaviour <b>Conceptual Framework            Approach</b> <b>Threats and Safeguards</b> <b>Ethical Conflict Resolution</b>	<b>Professional Appointment</b> <b>Conflicts of Interest</b> <b>Second Opinions</b> <b>Fees and Other Types of            Remuneration</b> <b>Marketing Professional            Services</b> <b>Gifts and Hospitality</b> <b>Custody of Client Assets</b> <b>Objectivity – All Services</b> <b>Independence – Assurance            Engagements</b>	<b>Potential Conflicts</b> <b>Preparation and Reporting            of Information</b> <b>Acting with Sufficient            Expertise</b> <b>Financial Interests</b> <b>Inducements</b>

Abbildung 8: Der „IFAC Code of Ethics“<sup>131</sup>

<sup>130</sup> IFAC (2008a), Abschnitt 100.11, S. 19.

<sup>131</sup> Quelle: Eigene Darstellung. Weiterführend vgl. auch Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2007), S. 124-126.

#### 2.4.4 *Exkurs: Die Begriffsdefinition des „Professional Accountant“ nach den Grundsätzen der IFAC und seine Fortbildungsverpflichtungen*

Der Begriff des „Professional Accountant“ wird im „IFAC Code of Ethics“ definiert.<sup>132</sup> Dabei spielt es keine Rolle, in welcher Position der Accountant tätig ist, entscheidend ist lediglich die Mitgliedschaft in einer Berufsorganisation, die dem IFAC angehört.<sup>133</sup>

Zusätzlich wird im „IFAC Code of Ethics“ der Begriff des „Professional Accountant in Public Practice“ definiert: „[a] professional accountant, irrespective of functional classification (e. g., audit, tax or consulting) in a firm that provides professional services. This term is also used to refer to a firm of professional accountants in public practice“<sup>134</sup>. Der Begriff „Professional Services“ wird als „services requiring accountancy or related skills performed by a professional accountant including accounting, auditing, taxation, management consulting and financial management services“<sup>135</sup> näher ausgeführt.

Bezüglich der Fortbildung des Wirtschaftsprüfers sind aus dem „IFAC Code of Ethics, Part A“ der Grundsatz der „Professional Competence and Due Care“<sup>136</sup> und mittelbar der Grundsatz des „Professional Behaviour“<sup>137</sup> anwendbar. Als Schutzmaßnahmen werden explizit Normen genannt, die das sog. „Continuing Professional Development“ detailliert regeln und die Anforderungen an solche Fortbildungsmaßnahmen definieren.

---

<sup>132</sup> IFAC (2008a), S. 123.

<sup>133</sup> Übertragen auf den deutschen Berufsstand bedeutet dies, dass ein „Professional Accountant“ ein WP ist, der Mitglied im IDW ist.

<sup>134</sup> IFAC (2008a), S. 123. Übersetzt in die deutsche Berufslandschaft handelt es sich um WP, die entweder freiberuflich tätig sind oder als Angestellte in einer WPG arbeiten.

<sup>135</sup> Ebd.

<sup>136</sup> Ebd., Abschnitt 130, S. 24.

<sup>137</sup> Ebd., Abschnitt 150, S. 27.

In Abschnitt 130 des „IFAC Code of Ethics“ wird dem Professional Accountant die Verpflichtung auferlegt, „(a) to maintain professional knowledge and skill at the level required to ensure that clients or employers receive competent professional service; and (b) to act diligently in accordance with applicable technical and professional standards when providing professional services“<sup>138</sup>.

Die berufliche Kompetenz wird dabei in zwei Bestandteile zerlegt, in ihren Erwerb und ihren Erhalt.<sup>139</sup> Danach erfordert der Erhalt von beruflicher Kompetenz für die Ausübung des Berufs des Professional Accountant „a continuing awareness and understanding of relevant technical professional and business developments. Continuing professional development develops and maintains the capabilities that enable a professional accountant to perform competently within the professional environments“<sup>140</sup>. Dabei ist mit Sorgfalt zu berücksichtigen, welche Anforderungen an einen Auftrag zu stellen sind.<sup>141</sup>

Der Erhalt von beruflicher Kompetenz ist damit als eigenständige Verpflichtung formuliert. Weiterhin ist es entscheidend, dass die berufliche Kompetenz auf die Tätigkeiten des Professional Accountant abgestimmt werden müssen, um einen hohen Qualitätsstandard bei der Berufsausübung sicherzustellen. Die Verpflichtung erstreckt sich auch auf die Personen, die unter der Aufsicht des Professional Accountant tätig werden.<sup>142</sup> Gleichzeitig sind Mandanten, Arbeitgeber und andere Personen, die die berufliche Tätigkeit des Professional Accountant in Anspruch nehmen, darüber aufzuklären, welchen Einschränkungen die beruflichen Äußerungen eines Professional Accountant unterliegen.

---

<sup>138</sup> IFAC (2008a), Abschnitt 130.1, S. 24.

<sup>139</sup> Ebd., Abschnitt 130.2, S. 24.

<sup>140</sup> Ebd., Abschnitt 130.3, S. 24.

<sup>141</sup> Vgl. ebd., Abschnitt 130.4, S. 24.

<sup>142</sup> Vgl. ebd., Abschnitt 130.5, S. 24.

Schließlich ist der Professional Accountant über die ethische Norm des „Professional Behaviour“ verpflichtet, alle relevanten Gesetze und sonstigen Regelungen wie z. B. Regelungen der Berufssatzung zu beachten.

Die Ausgestaltung von Fortbildungsanforderungen wird in den Educational Standards und anderen Regelungen zur Aus- und Fortbildung erläutert.

#### 2.4.5 *Die Entwicklung der Educational Standards (IES) und der sonstigen Verlautbarungen der IFAC*

Gemäß den im Dezember 2006 veröffentlichten und aktuell in Form der Fassung vom August 2008 vorliegenden IES 1–8 des IAESB werden die Aus- und Fortbildungsstandards wie folgt erarbeitet.<sup>143</sup> Die Standards ergeben sich aus Abschnitt 3.0 „Pronouncements“ der Richtlinien des IAESB:

- „International Education Standards for Professional Accountants“ (IES). Die IES beschreiben generell anerkannte, allgemeine Normen für die Ausbildung und die Entwicklung von „Accountants“. Sie definieren die grundsätzlichen Bestandteile, die ein Ausbildungsprogramm enthalten soll, und stellen damit eine sog. „good practice“ für die Ausbildung und Entwicklung von Wirtschaftsprüfern dar.
- „International Education Guidelines for Professional Accountants“ (IEG). Die IEG sollen Hilfestellung bei der Implementierung von Ausbildungsprogrammen geben, die „good practice“ sind, oder dabei, in welcher Form „best practice“ erreicht werden kann.
- „International Education Papers for Professional Accountants“ (IEP). Hierbei handelt es sich um Diskussionspapiere, die Entwicklungen im Bereich der Aus- und Fortbildung des Berufsstandes anregen sollen oder die aktuelle Situation oder Entwicklungen im Aus- und Fortbildungssektor beschreiben. Die IEP sind im Sinne von Anregungen zu verstehen.

---

<sup>143</sup> Vgl. IFAC (2006a), Abschnitt 3.0, S. 3–4.

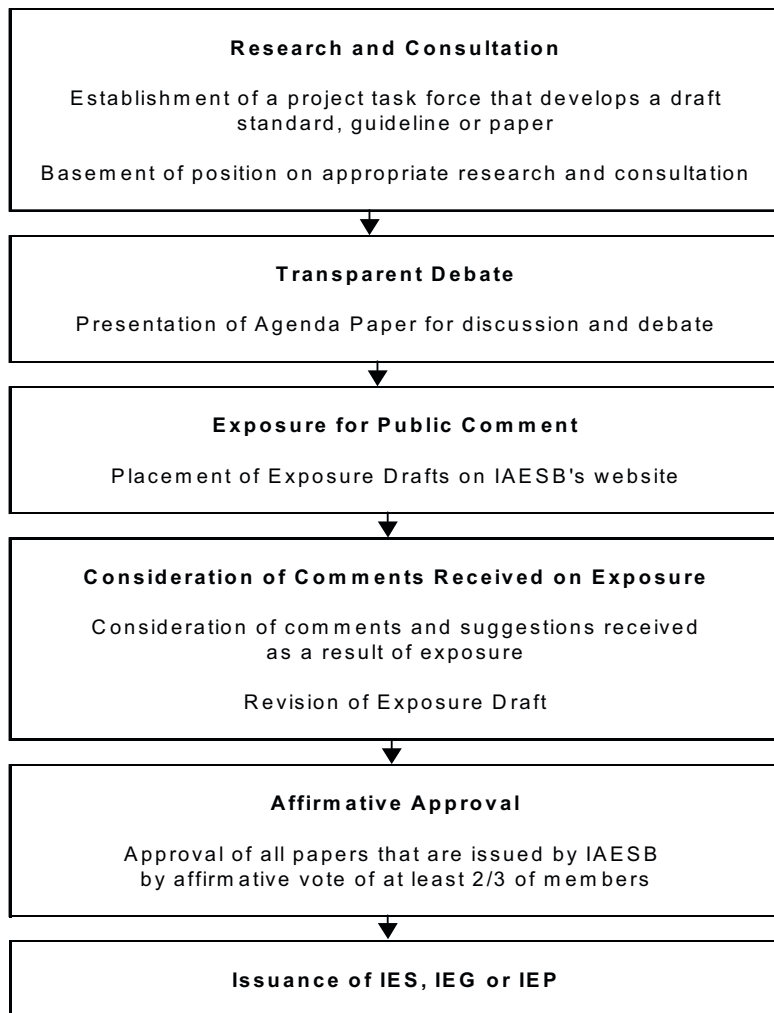


Abbildung 9: Der „Due Process“ des IAESB<sup>144</sup>

<sup>144</sup> Quelle: In Anlehnung an IFAC (2008b), Abschnitt „Due Process“, S. 1.

Alle Veröffentlichungen des IAESB folgen dem in Abbildung 9 gezeigten formalisierten Prozess, um sicherzustellen, dass alle Hinweise von betroffenen Parteien bei der Entwicklung der Standards berücksichtigt werden.

#### 2.4.5.1 Die International Education Standards No. 1 bis 6

Im Oktober 2003 veröffentlicht das IAESB die IES 1–6 mit den folgenden Inhalten:

- IES 1: „Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education“<sup>145</sup>,
- IES 2: „Content of Professional Accounting Education Programs“<sup>146</sup>,
- IES 3: „Professional Skills and General Education“<sup>147</sup>,
- IES 4: „Professional Values, Ethics and Attitudes“<sup>148</sup>,
- IES 5: „Practical Experience Requirements“<sup>149</sup>,
- IES 6: „Assessment of Professional Capabilities and Competence“<sup>150</sup>.

IES 1–6 beschäftigen sich ausschließlich mit der Ausbildung des Berufsnachwuchses bis zum Erwerb des qualifizierenden Examens und sind somit für die nachfolgenden Überlegungen nicht relevant.

#### 2.4.5.2 Der International Education Standard No. 7

Mit dem IES 7 „Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence“ gibt das IAESB im Mai 2004 erstmals eine Richtlinie für die Fortbildung

---

<sup>145</sup> IES 1, S. 1-12.

<sup>146</sup> IES 2, S. 1-32.

<sup>147</sup> IES 3, S. 1-24.

<sup>148</sup> IES 4, S. 1-27.

<sup>149</sup> IES 5, S. 1-26.

<sup>150</sup> IES 6, S. 1-23.



von Wirtschaftsprüfern heraus. Der Standard beruht auf der International Educational Guideline 2 (IEG 2) „Continuing Professional Education“, die erstmalig im Februar 1982 veröffentlicht und im Mai 1998 geändert werden.

Der Standard erlangte am 1. Januar 2006 Gültigkeit und verpflichtet den Professional Accountant dazu, während seiner gesamten Berufslaufbahn einen kontinuierlichen Lernprozess aufrechtzuerhalten. Hierzu sollen verbindliche Qualitätsmaßstäbe geschaffen werden, um die öffentlichen Interessen an der Arbeit des Berufsstandes zu wahren.<sup>151</sup>

#### 2.4.5.2.1 Begriffsdefinitionen

Der Begriff „Continuing Professional Development“ (CPD) wird definiert als „learning activities that develop and maintain capabilities to enable professional accountants to perform competently within their professional environments“<sup>152</sup>. Die gleiche Definition ergibt sich auch aus dem „IFAC Framework for International Education Pronouncements“, das den IES 1 bis 6 bei ihrer Veröffentlichung im Oktober 2003 vorangestellt wird. Das Framework führt hierzu erklärend aus, dass CPD-Aktivitäten das folgende Ziel haben: „post-qualification development and maintenance of professional competence. It involves the development of capabilities through either formal and verifiable learning programs (sometimes referred to as continuing professional education – CPE) or informal learning activity“<sup>153</sup>. Damit begrenzt die Definition die Lernaktivitäten auf die Zeit im Anschluss an die Berufsausbildung. Neben den vorgeschriebenen formellen Angeboten werden hier nun auch individuell präferierte sogenannte informelle Aktivitäten zugelassen.

---

<sup>151</sup> Vgl. IES 7, Abschnitt „Purpose and Scope“, No. 1, S. 1.

<sup>152</sup> Ebd., Abschnitt „Introduction“, No. 5, S. 1.

<sup>153</sup> IFAC (2008c), Glossary: Continuing professional development, S. 13.

#### 2.4.5.2.2 Umfang und Inhalt der Berufsfortbildungsaktivitäten

Das IFAC erkennt an, dass zur Gewährleistung einer gleichbleibend hohen Leistung die CPD-Aktivitäten allein nicht ausreichen, sondern stets der individuelle Einsatz, die Eigeninitiative und die Lernfähigkeit des Einzelnen entscheidend sind. Die Lernaktivitäten sollen nicht nur den Erhalt von beruflicher Kompetenz sichern,<sup>154</sup> sondern auch den Wissenserwerb und die Anwendung von Wissen schulen.

Die formulierten Anforderungen der IFAC gelten für alle Professional Accountants, unabhängig davon, in welchem Bereich sie arbeiten oder welche Größe das betreffende Unternehmen hat.<sup>155</sup>

Der Prozess des lebenslangen Lernens beginnt nach Auffassung der IFAC bereits mit dem Lernprogramm, das zur beruflichen Qualifikation des „Professional Accountant“ führt, und begleitet ihn während seiner gesamten beruflichen Karriere.<sup>156</sup> Die CPD-Aktivitäten sollen als Fortführung dieses Lernprozesses die bereits erworbenen Fähigkeiten, das Wissen, die beruflichen Wertvorstellungen und ethischen Grundsätze weiterentwickeln und ausbauen.<sup>157</sup> Mit dieser Umschreibung gehen die Anforderungen daher weit über die reine Fachkompetenz hinaus und zielen auch auf die personale Kompetenz ab, die im Laufe der Berufstätigkeit besonders gestärkt werden soll.

Die Verantwortung für die Entwicklung und den Erhalt der Fähigkeiten verbleibt jedoch dabei ausdrücklich bei dem einzelnen Professional

---

<sup>154</sup> Vgl. IES 7, Introduction, No. 11, S. 2. Gleichlautend äußern sich auch die Mitglieder des American Accounting Association Committee, die als Ziel des CPD „to enhance professional effectiveness“ nennen, vgl. hierzu *Bedford et al.* (1986), S. 178.

<sup>155</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Mandatory CPD for All Professional Accountants“, No. 21, S. 3.

<sup>156</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Promotion for Lifelong Learning“, No. 17, S. 3.

<sup>157</sup> Vgl. ebd.

Accountant.<sup>158</sup> Ausnahmen gelten für Mitglieder in speziellen Disziplinen oder in Fachgebieten mit einem hohen Risiko. Danach können für diese Berufsträger spezifische oder zusätzliche CPD-Aktivitäten vorgeschrieben werden.<sup>159</sup>

Mit dieser „Öffnungsklausel“ des IES 7 könnte also auch – je nach Auslegung – die Fortbildung des WPs in internationaler Rechnungslegung erfasst werden, soweit die Anwendung der IFRS als spezifisches oder besonders risikoreiches Themengebiet angesehen wird oder die IFRS generell zu den Rechnungslegungsstandards gezählt werden, die den zu beherrschenden Grundkanon umfassen. Dies könnte bei der ersten Auslegung – IFRS als spezifisches Prüfungsgebiet – für den deutschen Berufsstand dazu führen, dass zusätzlich zu den generellen Fortbildungserfordernissen weitere CPD-Aktivitäten für internationale Rechnungslegung vorgeschrieben werden, soweit sie für den Berufsträger relevant sind. Für den deutschen Berufsstand ist dies bislang nicht umgesetzt worden, da hierfür offensichtlich keine Notwendigkeit gesehen wurde.

#### 2.4.5.2.3 Kategorisierung der Lernaktivitäten

Als nächster wichtiger Punkt wurde die Frage behandelt, wie Lernaktivitäten sinnvoll gemessen werden können. Ausschlaggebend ist dabei, welcher Lernansatz bei den CPD-Aktivitäten verfolgt wird. IES 7 benennt exemplarisch drei Lernansätze:

- die inputbasierte Betrachtungsweise – Festlegung einer bestimmten Anzahl von Stunden, die angemessen ist, um Kompetenz zu entwickeln und zu bewahren;

---

<sup>158</sup> Vgl. IES 7, Abschnitt „Mandatory CPD for All Professional Accountants“, No. 20, S. 3.

<sup>159</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Relevance“, No. 25, S. 4.

- die outputbasierte Betrachtungsweise – Entwicklung und Erhalt von Kompetenz wird durch eine Kontrolle von Lernergebnissen demonstriert;
- die kombinierte Betrachtungsweise – Festlegung eines bestimmten Lerninputs in Kombination mit einer Lernerfolgskontrolle.<sup>160</sup>

Gemäß Definition der verschiedenen Betrachtungsweisen stellt der IES 7 neben den qualitativen Anforderungen auch quantitative Anforderungen an die CPD-Aktivitäten seiner Mitgliedsorganisationen und der darin organisierten Professional Accountants. Bei der inputbasierten Betrachtungsweise wurde die Anforderung auf 120 Stunden in drei Jahren festgelegt; davon müssen 60 Stunden in CPD-Aktivitäten nachgewiesen werden und mindestens 20 Stunden in einem betreffenden Jahr. Der Nachweis der CPD-Aktivitäten ist zur vollständigen Erfüllung der Anforderungen nötig.<sup>161</sup>

Wird die outputbasierte Betrachtungsweise angesetzt, soll der Nachweis für die Erfüllung der Anforderungen von einer kompetenten Stelle objektiv mit einem gültigen Bewertungsverfahren beurteilt werden.<sup>162</sup> Die genaue Definition dieses Verfahrens wird im International Education Paper 2, „Toward Competent Professional Accountants“ (IEP 2) angegeben. Bei Anwendung eines kombinierten Ansatzes ist den Grundsätzen zu folgen, die für die einzelnen Ansätze in IES 7 definiert worden sind.<sup>163</sup>

#### 2.4.5.2.4 Monitoring-Prozess für Lernaktivitäten

Die Mitgliedsorganisationen der IFAC müssen einen systematischen Prozess („Monitoring Process“) installieren, der sicherstellt, dass die Anforderungen an CPD-Aktivitäten überwacht werden und entsprechende Sank-

---

<sup>160</sup> Vgl. IES 7, Abschnitt „CPD Approaches“, No. 31, S. 4.

<sup>161</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Input-based Approach“, No. 35, S. 5.

<sup>162</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Output-based Approach“, No. 38, S. 6.

<sup>163</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Combination Approaches“, No. 42, S. 6.

tionen greifen, wenn Berufsträger die Anforderungen nicht einhalten.<sup>164</sup> Der Überwachungsprozess wird anhand von exemplarischen Maßnahmen definiert. Um dem öffentlichen Interesse gerecht zu werden, sind die Mitgliedsorganisationen aufgerufen, die Ergebnisse des Monitoring-Prozesses und die Einhaltung der Anforderungen durch die Berufsträger zu veröffentlichen. In der Anlage zum IES 7 werden Beispiele für Planungshilfsmittel definiert, um die Lernerfolgskontrolle sicherzustellen. Weiterhin werden Lernaktivitäten und Nachweismöglichkeiten genannt. Es handelt sich nur um Erläuterungen ohne bindende Wirkung, die der inhaltlichen Klarstellung des Standards dienen sollen.

Mit dem IES 7 hat die IFAC erstmalig Mindestanforderungen für die Fortbildung des Professional Accountant definiert, die für den deutschen Berufsstand bereits in VO 1/1996 eingeflossen sind. Sie stellen allerdings wiederum nur einen Rahmen für die Festlegung eines Fortbildungskonzepts für internationale Rechnungslegung dar.

Im Juni 2008 veröffentlichte die IFAC eine Studie zur Einschätzung von CPE-Aktivitäten, insbesondere zur Messung von outputorientierten Ansätzen.<sup>165</sup> Mit seinem Ansatz lehnt sich die IFAC sehr stark an das Modell des *Kolb'schen* Lernprozesses an.<sup>166</sup> Aufgrund der bisher geringen Anzahl von untersuchten Fortbildungskonzepten zu diesem Thema geht die IFAC davon aus, dass ihr Papier einen Benchmark darstellen kann, mit dem vorhandene outputorientierte Konzepte von CPE verglichen werden können.<sup>167</sup>

---

<sup>164</sup> Vgl. IES 7, Abschnitt „Monitoring and Enforcement“, No. 44, S. 7.

<sup>165</sup> Vgl. IFAC (2008f), S. 4-5.

<sup>166</sup> Vgl. ebd., S. 7-9. Bezüglich des *Kolb'schen* Lernprozesses vgl. Abschnitt 3.4.1.

<sup>167</sup> Vgl. IFAC (2008f), S. 94. Ob das Konzept tatsächlich in der Praxis in der Evaluation von outputbasierten CPE-Maßnahmen als Benchmark angesehen wird, bleibt abzuwarten.

### 2.4.5.3 Der International Educational Standard No. 8

Mit dem International Educational Standard No. 8 „Competence Requirements for Audit Professionals“ (IES 8), datiert 5. Juli 2006, hat die IFAC auf die weltweite Globalisierung der Finanzmärkte reagiert, indem es weitere Benchmarks und Mindestanforderungen für die „professional knowledge“, „professional skills“, und „professional values, ethics and attitudes“<sup>168</sup> von „Audit Professionals“ definiert, die u. a. auch in einem internationalen Umfeld arbeiten und damit sowohl internationalen Rechnungslegungsstandards als auch internationalen Prüfungsgrundsätzen folgen müssen. Dabei stellt der IES 8 ausdrücklich heraus, dass die Tätigkeit des Audit Professional eine Art der Spezialisierung des Professional Accountant darstellt und für die Ausübung einer solchen Tätigkeit ein höherer Grad an Lernaktivitäten und an Training im Bereich der Jahresabschlussprüfung notwendig ist, als es für die „normale“ Tätigkeit des Professional Accountant der Fall wäre.

Der Standard hat am 1. Januar 2008 Gültigkeit erlangt und stellt eine Weiteentwicklung der IES 1–7 dar. IES 8 soll sicherstellen, dass ausgebildete Wirtschaftsprüfer die spezifischen Kernkompetenzen erwerben und erhalten, die notwendig sind, um als Audit Professionals zu arbeiten.

#### 2.4.5.3.1 Anforderungen an die Fortbildung von Audit Professionals

Die Anforderungen des IES 8 lassen sich unter den folgenden Themen zusammenfassen:

- knowledge content<sup>169</sup>,
- professional skills<sup>170</sup>,

---

<sup>168</sup> Vgl. IES 8, Abschnitt „Scope of this Standard“, No. 13, S. 3.

<sup>169</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Knowledge Content“, No. 32-41, S. 6-7. Der Begriff bedeutet übersetzt „Umfang des Wissens, das durch die Fortbildungsmaßnahme abgedeckt werden soll“.

<sup>170</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Professional Skills“, No. 42 bis 44, S. 7-8. Der Begriff beinhaltet die beruflichen Fähig- und Fertigkeiten eines Berufsträgers.

- professional values, ethics and attitudes<sup>171</sup>,
- practical experience<sup>172</sup>,
- continuing professional development<sup>173</sup>,
- assessment<sup>174</sup>.

Die Wissensanforderungen an den Audit Professional knüpfen an die Anforderungen des IES 2 „Content of Professional Accounting Education Programs“ an, sollen allerdings ein fortgeschrittenes Niveau erreicht haben.<sup>175</sup> Sie umfassen Kenntnisse in der Prüfung von historischen finanziellen Daten, Bilanzierung, Berichterstattung und Informationstechnologie.<sup>176</sup>

Die Kenntnisse zur Prüfung historischer Finanzinformationen umfassen insbesondere „best practices“ und aktuelle Entwicklungen aus der Geschäftswelt, die „International Standards on Auditing“ (ISA), die „International Auditing Practice Statements“ (IAPS) und weitere anwendbare Grundsätze und gesetzliche Regelungen. Aus dem Bereich der Bilanzierung und Berichterstattung sollen insbesondere Kenntnisse zu den relevanten Prozessen und Methoden nebst den aktuellen Entwicklungen, Kenntnisse der IFRS und aller anderen anwendbaren Grundsätze und gesetzlichen Regelungen erworben werden. Somit hat sich durch den IES 8 für den deutschen Berufsstand ab 1. Januar 2008 die Verpflichtung ergeben, auch den Erwerb und den Erhalt von Kenntnissen in internationaler Rechnungslegung zu kodifizieren. Dies ist in den relevanten

---

<sup>171</sup> Vgl. IES 8., Abschnitt „Professional Values, Ethics and Attitudes“, No. 45-53, S. 8-9. Der Ausdruck umfasst die beruflichen Werte, ethischen Grundsätze und Einstellungen.

<sup>172</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Practical Experience“, No. 54-60, S. 9-10. Deutsch: praktische Erfahrung.

<sup>173</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Continuing Professional Development“, No. 61-62, S. 10. Deutsch: regelmäßige berufliche Fortbildung.

<sup>174</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Assessment“, No. 63-65, S. 12. Deutsch: Lernerfolgskontrolle

<sup>175</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Knowledge Content“, No. 33, S. 6.

<sup>176</sup> Vgl. ebd.

deutschen Fortbildungsgrundsätzen bislang nicht geschehen. Neue Entwürfe von VO sind im Jahr 2008 nicht veröffentlicht worden.<sup>177</sup>

Zum Thema „Informationstechnologie“ sind der Erwerb und der Erhalt von Kenntnissen über Informationstechnologiesysteme für Bilanzierung und Berichterstattung sowie aktuelle Entwicklungen auf diesem Gebiet genannt. Weiterhin sollen tiefer gehende Kenntnisse der Rahmenbedingungen für die Einschätzung von Kontrollen und Risiken in Bilanzierungs- und Berichterstattungssystemen bestehen, die bei der Prüfung der historischen Finanzdaten benutzt werden.<sup>178</sup> Im Übrigen wird auf IEG 11 „International Technology for Professional Accountants“ verwiesen. Diese Richtlinie macht detaillierte Ausführungen zum Bereich Informationstechnologie.

#### 2.4.5.3.2 Die Begriffsdefinition des „Audit Professional“

Der IES 8 beinhaltet die „Competence Requirements for Audit Professionals“ und soll sicherstellen, dass Professional Accountants die spezifischen Kernkompetenzen erwerben und erhalten, die notwendig sind, um als Audit Professional zu arbeiten. In diesem Standard wird erstmalig der Begriff des „Audit Professional“ eingeführt.

Ein Audit Professional wird danach definiert als „a professional accountant who has responsibility, or has been delegated responsibility, for significant judgments in an audit of historical financial information“.<sup>179</sup> Zusätzlich wird im IES 8 abgegrenzt, dass sich der Begriff „Audit Professional“ nicht auf Experten bezieht, die innerhalb einer Jahresabschlussprüfung spezielle Aufgaben wahrnehmen. Diese Aufgaben betreffen Fragen in den Bereichen Steuern, EDV und Bewertung.

---

<sup>177</sup> Stand 31. Oktober 2008.

<sup>178</sup> Vgl. IES 8, Abschnitt „Knowledge Content“, No. 40, S. 7.

<sup>179</sup> Ebd., Abschnitt „Definitions“, No. 9, Absatz 3.



Die Definition stellt damit eine Einschränkung der Tätigkeit des Professional Accountant auf die speziellen Aufgaben der Jahresabschlussprüfung dar. Insofern handelt es sich hier nach deutschen Grundsätzen um alle Tätigkeiten im Sinne von § 2 Absatz 1 WPO. Für die Fortbildung des deutschen WPs in internationaler Rechnungslegung ist insofern neben der allgemeinen Definition des „Professional Accountant“ auch die des „Audit Professional“ anzuwenden. Bezüglich der spezifischen Regelungen des IES 8 wird auf die nachfolgende Darstellung unter 3.3.7 verwiesen.

#### 2.4.5.3.3 Umfang der beruflichen Fähigkeiten eines Audit Professionals

IES 8 nennt die folgenden beruflichen Fähig- und Fertigkeiten, die ein Audit Professional erlangen sowie auf dem neuesten Stand halten muss. Diese beruflichen Fähig- und Fertigkeiten beziehen sich auf die konkrete Prüfungssituation:

- Identifikation und Lösung von Problemen;
- angemessene technische Untersuchungen;
- effektives Arbeiten in Teams;
- Einholung und Einschätzung von Prüfungsnachweisen;
- effektive Präsentation, Diskussion und Verteidigung von fachlichen Meinungen in formaler und informeller Form oder durch geschriebene oder gesprochene Kommunikation.<sup>180</sup>

Die beruflichen Fähig- und Fertigkeiten betreffen technisch

- die Anwendung der Prüfungsstandards und weiterer Richtlinien,
- die Einschätzung der Anwendung von Rechnungslegungsstandards,
- die Fähigkeit zu Befragungen, abstrakten logischen Überlegungen und kritischen Analysen,
- die Fähigkeit zu beruflicher Skepsis,

---

<sup>180</sup> Vgl. IES 8, Abschnitt „Professional Skills“, No. 42 (a), S. 8.

- die Anwendung von professionellem Urteilsvermögen;
- die Widerstandsfähigkeit gegenüber beruflichen Konflikten und Konfliktlösungspotenzial.<sup>181</sup>

Auch für diese konkreten Fähig- und Fertigkeiten wird bezüglich der Details auf einen IES, den IES 3 „Professional Skills“, verwiesen, der berufliche Fertigkeiten definiert, die bei Erwerb der beruflichen Qualifikation des Professional Accountant mindestens nachzuweisen sind. Im Falle des Audit Professional ist der Grad der Fertigkeiten wiederum fortgeschrittener als zum Zeitpunkt der Qualifizierung des Berufsträgers.

Auch die Anwendung von beruflichen Werten, ethischen Grundsätzen und Einstellungen im Rahmen der Jahresabschlussprüfung ist Teil der Fähigkeiten, die ein Audit Professional lebenslang weiterentwickeln muss.<sup>182</sup>

Basis für die Definition der Fähigkeiten in diesem Bereich sind IES 4 „Professional Values, Ethics and Attitudes“ und der „IFAC Code of Ethics for Professional Accountants“.<sup>183</sup>

#### 2.4.5.3.4 Praktische Erfahrung

Als weiterer wesentlicher Bestandteil der beruflichen Kompetenzentwicklung wird die praktische Erfahrung angesehen. Dabei sollte ein wesentlicher Teil der praktischen Arbeit im Bereich der Jahresabschlussprüfung abgeleistet werden, bevor ein Berufsträger die Aufgabe eines Audit Professional übernimmt.<sup>184</sup> Die praktische Erfahrung kann dabei vor oder nach Erwerb des Berufsexamens erfolgen.<sup>185</sup> Die geforderte praktische Erfahrung eines Audit Professional sollte dabei mindestens drei Jahre betragen, wovon mindestens zwei Jahre auf dem Gebiet der Prüfung

---

<sup>181</sup> Vgl. IES 8., No. 42 (b), S. 8.

<sup>182</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Professional Values, Ethics and Attitudes“, No. 49, S. 9.

<sup>183</sup> Vgl. ebd., No. 51, S. 9.

<sup>184</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Practical Experience“, No. 54, S. 9.

<sup>185</sup> Vgl. ebd., No. 57, S. 10.

von historischen Finanzdaten verbracht werden sollten.<sup>186</sup> Gegenstand der praktischen Erfahrung sollte die Anwendung der zuvor erworbenen Fähigkeiten und Kenntnisse unter Aufsicht sowie die Entwicklung und der Nachweis der von diesem Standard geforderten Kenntnisse sein.<sup>187</sup> Im Weiteren wird auf die Definition des IES 5 „Practical Experience Requirements“ verwiesen.

#### 2.4.5.3.5 Kompetenzanforderungen

Für den Audit Professional gelten natürlich auch die Anforderungen des IES 7 zum „Continuing Professional Development“, die von allen Professional Accountants erfüllt werden müssen und damit die Audit Professionals einschließen.<sup>188</sup>

IES 8 definiert abschließend, dass vor Übernahme von Aufgaben in der Rolle des Audit Professional die beruflichen Fähigkeiten und die Kompetenz angemessen und umfassend beurteilt werden müssen.<sup>189</sup> Dies kann durch den Arbeitgeber, durch die Mitgliedsorganisation der IFAC oder durch eine dritte Instanz erfolgen.

Die in den IES gemachten Anforderungen an die Kompetenz eines „Audit Professionals“ sowie die Ausgestaltung von Fortbildung, die sich aus den verschiedenen IES ergeben, sind in Abbildung 10 (siehe Seiten 58/59) zusammengefasst

In Abschnitt 4 des IES 8 werden die Kompetenzen näher ausgeführt, die der Audit Professional in einem besonderen Umfeld (z. B. länderübergreifende Jahresabschlussprüfungen – transnational audits)<sup>190</sup> oder bei

---

<sup>186</sup> Vgl. IES 8., No. 58, S. 10.

<sup>187</sup> Vgl. ebd., No. 56, S. 10.

<sup>188</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Continuing Professional Development“, No. 61, S. 10.

<sup>189</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Assessment“, No. 63 und 64, S. 12.

<sup>190</sup> Vgl. ebd., Abschnitt „Transnational Audits“, No. 75, S. 15.

einem Mandanten einer speziellen Industriesparte (z. B. Banken oder Chemische Industrie) benötigt.<sup>191</sup> Im Falle eines Einsatzes bei einem solchen Mandat sind die entsprechenden praktischen Erfahrungen auch aus diesen Gebieten zu erwerben und entsprechend darzustellen.

Der IES 8 stellt eine Reaktion auf die Entwicklungen dar, die sich in den letzten Jahren für das Berufsfeld des WPs ergeben haben. Die Haftungsfälle, die weltweit im Berufsstand auftraten, machten es notwendig, die Anforderungen an die Fortbildung des Professional Accountant im Allgemeinen über den IES 7 zu definieren und für die Tätigkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung die Anforderungen an die Fortbildung der verantwortlichen Personen (also der Audit Professionals) noch enger zu fassen. Dies ist nunmehr mit dem IES 8 geschehen. Auch die internationale Rechnungslegung wurde dabei als wichtiges Feld der Fortbildungsaktivitäten definiert. Damit ist ein weiterer Grundstein für einen rechtlichen Rahmen auf internationaler Grundlage geschaffen, der jedoch für den deutschen Berufsstand noch mit „Leben“ zu füllen ist. Dies bedeutet, dass WPK und IDW nunmehr aufgerufen sind, den IES 8 in die nationalen Richtlinien zu transformieren.

---

<sup>191</sup> Vgl. IES 8, Abschnitt „Specific Industries“, No. 79, S. 16.

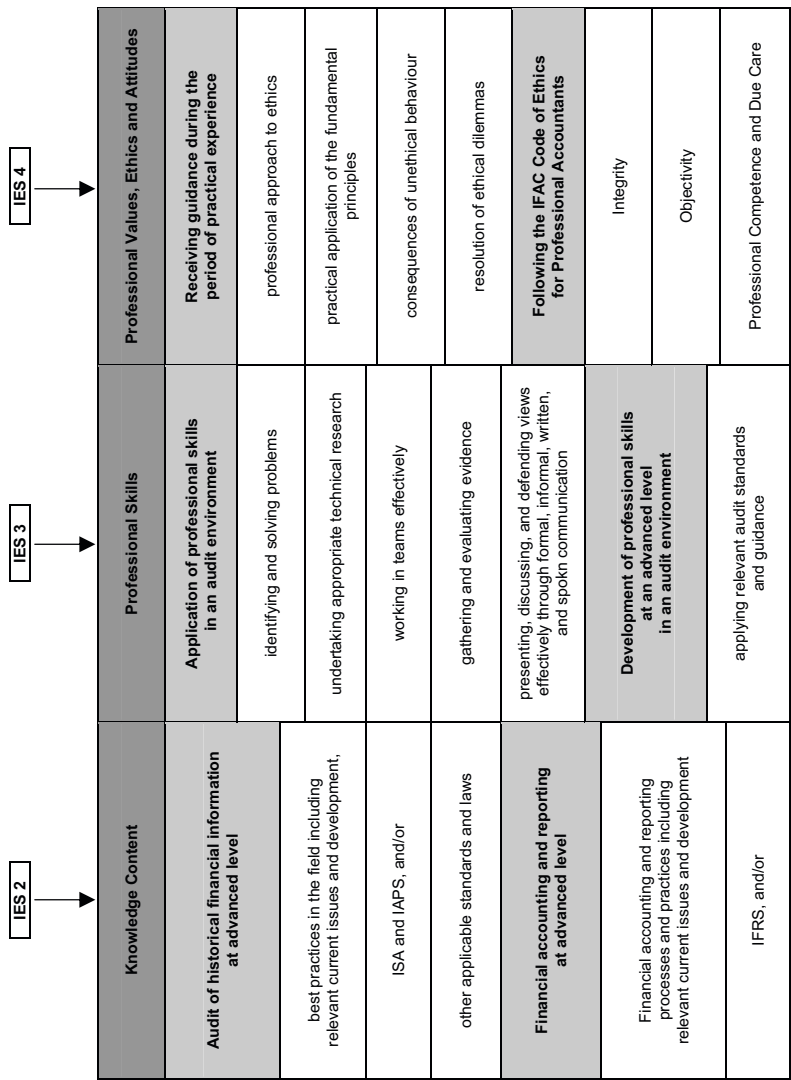
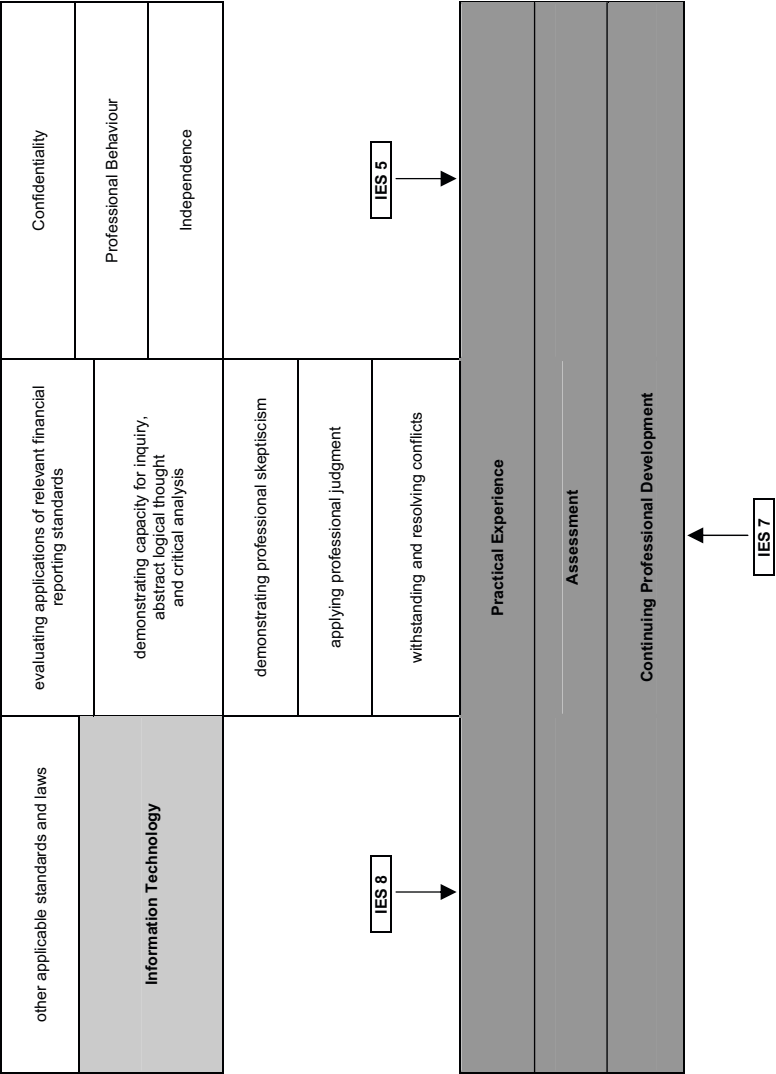


Abbildung 10: Die Anforderungen an Audit Professionals nach IES<sup>192</sup>

<sup>192</sup> Quelle: In Anlehnung an: IES 8.



## 2.5 United States of America (USA)

### 2.5.1 *Aufbau und Aufgaben der US-amerikanischen Berufsorganisationen*

#### 2.5.1.1 Die National State Boards of Accountancy

Die Zulassung des CPA erfolgt in den USA durch das jeweilige sog. National State Board of Accountancy, bei dem der zukünftige Berufsträger einen Antrag auf Zulassung zum Examen stellt. Es ist in seiner Funktion teilweise mit der deutschen WPK vergleichbar.

Die Fortbildungserfordernisse des CPA werden grundsätzlich von dem State Board auf Accountancy geregelt, bei dem der CPA als Mitglied registriert ist und seine Lizenz erhalten hat.<sup>193</sup> Gegenüber dem jeweiligen State Board of Accountancy erbringt der CPA die Pflichtnachweise für den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen. Die Regelungen werden vom jeweiligen Bundesstaat individuell erlassen. Je nach Bundesstaat sind die Nachweispflicht, die Anzahl der Stunden p. a. und das Prüfrecht des State Board of Accountancy unterschiedlich geregelt.<sup>194</sup>

#### 2.5.1.2 Das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

In den USA wurden die US-amerikanischen Standards zur Abschlussprüfung bis zum Jahr 2002 vor allem durch das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) geprägt.<sup>195</sup> Das AICPA ist die

---

<sup>193</sup> Das jeweilige US State Board of Accountancy ist daher in ähnlicher Funktion tätig wie die deutsche WPK für die deutschen WP.

<sup>194</sup> Für den Bundesstaat Georgia beträgt die Fortbildungsanforderung beispielsweise 80 Stunden in zwei Jahren, wobei jährlich mindestens 20 Stunden erbracht werden müssen. Qualitativ werden keine Vorschriften gemacht, sodass auch die gesamte Fortbildung im Selbststudium durchgeführt werden kann. Vgl. *Georgia Secretary of State* (2008).

<sup>195</sup> Vgl. Baetge, Jörg/Sell, Kirsten (1999), S. 517.

nationale Berufsorganisation für den Berufsstand des „accountant“ in den USA.<sup>196</sup> Die Mitgliedschaft erfolgt auf freiwilliger Basis.<sup>197</sup>

Das AICPA hat sein Leitbild wie folgt definiert: „The American Institute of Certified Public Accountants is the national, professional organization for all Certified Public Accountants (CPA). Its mission is to provide members with the resources, information, and leadership that enable them to provide valuable services in the highest professional manner to benefit the public as well as employers and clients. In fulfilling its mission, the AICPA works with state CPA organizations and gives priority to those areas where public reliance on CPA skills is most significant“.<sup>198</sup>

Die Aufgaben des AICPA sind denen des IDW ähnlich.<sup>199</sup> Die wichtigsten Organe des AICPA sind der AICPA Council (Rat), der Board of Directors und der Joint Trial Board.

Der AICPA Council legt die Richtlinien und die Programme des AICPA fest. Er besteht aus ca. 263 Mitgliedern mit Vertretern aus jedem Bundesstaat und Hoheitsgebiet der USA. Der Council trifft sich einmal jährlich zu einer Sitzung.<sup>200</sup>

Der Board of Directors agiert als geschäftsführendes Komitee zwischen den Sitzungen des Council. Der Board of Directors umfasst 23 Mitglieder: 16 Direktoren, drei Vertreter der Öffentlichkeit, den Vorsitzenden, den stellvertretenden Vorsitzenden und den Vorsitzenden der vorhergehenden Wahlperiode sowie den Präsidenten, der beim AICPA angestellt ist.

---

<sup>196</sup> Vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2006), S. 24, Stichwort American Institute of Certified Public Accountants.

<sup>197</sup> Vgl. AICPA Professional Standards, Volume 2, Code of Professional Conduct, Abschnitt 51, Preamble, Unterabschnitt 01.

<sup>198</sup> AICPA (2008a).

<sup>199</sup> Vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2006), S. 24, Stichwort American Institute of Certified Public Accountants.

<sup>200</sup> Vgl. AICPA (2008b).



Der Joint Trial Board ist für die einheitliche Durchsetzung der berufsständischen Richtlinien („professional standards“) zuständig. Es ist nach den Bylaws des AICPA auch zu disziplinarischen Maßnahmen berechtigt.<sup>201</sup>

Die eigentliche Facharbeit wird in diversen Senior Committees and Boards sowie Senior Technical Committees and Boards geleistet.<sup>202</sup> Eines der wichtigsten Gremien dürfte hier das AICPA Auditing Standards Board sein, das bis 2002 für die Herausgabe von sämtlichen Prüfungsnormen und anderen fachlichen Standards zuständig war.<sup>203</sup> Es war insbesondere dazu ermächtigt, die „Generally Accepted Auditing Standards“ (GAAS) und „Statements on Auditing Standards“ (SAS) zu erlassen. Die US-amerikanische Wertpapieraufsichtsbehörde SEC behielt sich jedoch das Recht vor, in die Gestaltung der Prüfungsstandards inhaltlich einzugreifen, soweit sie dies für notwendig hielt.<sup>204</sup>

Mit Erlass des „Sarbanes-Oxley Act of 2002“ (SOA)<sup>205</sup> im Jahre 2002 ist das ASB nur noch für den Erlass von Standards („auditing, attestation and quality control standards“) zuständig, welche die Prüfung sog. „non-issuers“ betreffen, also nicht bei der SEC registrierter Unternehmen.<sup>206</sup> Für eine Übergangsperiode behalten die bisher verabschiedeten Standards allerdings ihre Gültigkeit.

Weiterhin führte der Erlass des Sarbanes-Oxley Act dazu, dass sich der US amerikanische Standard Setter, das Financial Accounting Standards Board (FASB), zu einer Kodifizierung der US amerikanischen Rechnungs-

---

<sup>201</sup> Vgl. Baetge, Jörg/Sell, Kirsten (1999), S. 518.

<sup>202</sup> Vgl. AICPA (2003), S. 5-6.

<sup>203</sup> Vgl. Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2006), S. 24, Stichwort American Institute of Certified Public Accountants.

<sup>204</sup> Vgl. Baetge, Jörg/Sell, Kirsten (1999), S. 518.

<sup>205</sup> Vgl. SOA: Public Law 107-204 of the 107<sup>th</sup> Congress as of July 30, 2002.

<sup>206</sup> Vgl. AICPA Professional Standards, Volume 1, Applicability of AICPA Professional Standards and PCAOB Standards, Background.

legungsregeln entschloss, um eine Vereinfachung und bessere Strukturierung der US GAAP zu erreichen.<sup>207</sup>

## 2.5.2. Vorschriften zur Fortbildung des CPA in den USA

### 2.5.2.1 Der „Sarbanes-Oxley Act of 2002“

Am 30. Juli 2002 unterzeichnete George W. Bush den „Sarbanes Oxley Act of 2002“ (SOA), der zu einer grundlegenden Änderung der US-Wertpapiergesetze und der Berufsaufsicht über den Beruf des CPA in den USA führte.<sup>208</sup> Mit dem Gesetz werden zwei wesentliche Kritikpunkte der vorausgegangenen Bilanzskandale aufgenommen: die bisherige Ausgestaltung der Corporate Governance bei Unternehmen, die an einer US-amerikanischen Börse notiert sind, und die bislang durchgeführte Form der Selbstregulierung des US-amerikanischen CPA-Berufsstandes.

Das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) wird durch den SOA als weiteres Instrument der Berufsaufsicht neu kreiert.<sup>209</sup> Dieses Aufsichtsgremium wird wiederum durch die SEC überwacht, die staatliche Wertpapieraufsicht. Das PCAOB ist der SEC direkt unterstellt.<sup>210</sup> Alle Standards, die das PCAOB erlässt, müssen vorher von der SEC genehmigt werden. Alle Prüfungsgesellschaften, die Jahresabschlussprüfungen von sog. „issuers“ durchführen, müssen sich bei dem PCAOB registrieren lassen und werden durch dieses Gremium überwacht.<sup>211</sup>

---

<sup>207</sup> Vgl. *Epstein, Barry J./Nach, Ralph/Bragg, Steven M.* (2008), S. 16-17.

<sup>208</sup> Vgl. *Lanfermann, Georg/Maul, Silja* (2002), Abschnitt I, S. 1725.

<sup>209</sup> Vgl. ebd.

<sup>210</sup> Vgl. AICPA Professional Standards, Volume 1, Part I, Section Applicability of AICPA Professional Standards and Public Company Accounting Oversight Board Standards, S. 23.

<sup>211</sup> Zur Ausgestaltung der Berufsaufsicht über alle Prüfer, die bei dem PCAOB registriert sind, vgl. weiterführend *Fölsing, Philipp* (2008), S. 931-934.

Diese Berufsaufsichtspflicht erstreckt sich auch auf WP, die z. B. Abschlüsse von sog. FPI prüfen.<sup>212</sup>

Abgesehen von der Überwachung von ca. 35.000 Investmentfirmen betreut die SEC derzeit ca. 12.000 Unternehmen, die als „issuer“ bei der SEC registriert sind und der Pflicht zur Jahresabschlussprüfung unterliegen.<sup>213</sup> Diesen Unternehmen stehen derzeit 1.851 bei der PCAOB registrierte Prüfungsgesellschaften gegenüber.<sup>214</sup> Über die Prüfungspflicht der Jahresabschlüsse der „issuer“ – von besonderen Branchen abgesehen – hinaus existiert in den USA keine gesetzliche Prüfungspflicht für Jahresabschlüsse.<sup>215</sup>

Abschnitt 103 des SOA befähigt das PCAOB, gesonderte Standards zu erlassen, die sich u. a. mit Qualitätskontrolle beschäftigen. In Abschnitt 2 B iv wird explizit auch auf die berufliche Entwicklung („professional development“) eingegangen, für die zusätzliche Maßstäbe erlassen werden können. Generell können nach Abschnitt 2 A i jedoch auch solche Standards angenommen werden, die bereits erlassen worden sind. Somit wurde der „AICPA Code of Professional Conduct“ mit seinen dazugehörigen Ausführungen weiterhin als Grundregel akzeptiert. Bisher sind in Bezug auf die Fortbildungsanforderungen für CPA keine gesonderten Regelungen von der PCAOB erlassen worden. Insofern gelten die nachfolgend dargestellten Regelungen generell, unabhängig davon, ob es sich um die Jahresabschlussprüfung eines „non-issuers“ oder „issuers“ handelt.

---

<sup>212</sup> Vgl. zu den FPI die Ausführungen zur IFRS-US GAAP Reconciliation in Kapitel 1. Derzeit sind bei dem PCAOB 33 deutsche Prüfungsgesellschaften registriert. Vgl. *Pfitzer Norbert* (2008), S. 8.

<sup>213</sup> Vgl. SEC (2004), S. 9.

<sup>214</sup> Vgl. PCAOB (2008), S. 1.

<sup>215</sup> Zum Vergleich mit dem deutschen Prüfermarkt sei angemerkt, dass von den in dem Bundesanzeiger für das Jahr 2007 veröffentlichten Jahresabschlüssen (ohne Rechenschaftsberichte Investmentgesellschaften) in Höhe von 11.424 insgesamt 707 Jahresabschlüsse von Unternehmen von öffentlichen Interesse stammten. Bei den Konzernabschlüssen lag die Grundgesamtheit der veröffentlichten Konzernabschlüsse bei 2.260, davon 575 Konzernabschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse. Vgl. hierzu weiterführend *WPK* (2007), S. 29.

## 2.5.2.2 Die Regelungen des AICPA zur Fortbildung des CPA

### 2.5.2.2.1 Die Berufsgrundsätze des AICPA

Die Berufsgrundsätze des AICPA ergeben sich aus dem „AICPA Code of Professional Conduct“, der Teil der „AICPA Professional Standards“ ist. Der „Code of Professional Conduct“ umfasst zwei Teile – die sog. „Principles“ und die „Rules“. Die Principles stellen den rechtlichen Rahmen für die erlassenen Rules dar, die sich wiederum mit der Ausführung von Dienstleistungen durch ihre Mitglieder beschäftigt. Die zwei Teile gliedern sich wiederum in sieben Abschnitte („Sections“), die in weitere Unterabschnitte zerlegt sind. Abschnitt 56, Artikel V, behandelt die berufliche Sorgfaltspflicht („Due Care“). In Unterabschnitt 2 des Artikel V für die Fortbildung des CPA wird festgestellt: „Competence is derived from a synthesis of education and experience. It begins with a mastery of the common body of knowledge required for designated as a CPA. The maintenance of competence requires a commitment to learning and professional improvement that must continue throughout a member's professional life. It is a member's individual responsibility. In all engagements and in all responsibilities, each member should undertake to achieve a level of competence that will assure that the quality of the member's services meets the high level of professionalism required by these Principles.“<sup>216</sup>

Dieser allgemeine Grundsatz wird in Section 201 näher ausgeführt. In Abschnitt 201 wird der Begriff „Competence“ definiert, allerdings noch ohne detaillierte Aussage, in welcher Form Kompetenz weiterentwickelt werden soll.

---

<sup>216</sup> AICPA Professional Standards, Volume 2, Code of Professional Conduct, Abschnitt ET 56, Artikel 02. Vgl. weiterführend zur Integration von Akteuren für CPE und Ausbildung (Accounting Education) *Langenderfer, Harold Q.* (1987), S. 302-331, und zur „Accounting Education for African Americans“ im Speziellen vgl. auch *Hammond, Theresa A.* (2002), S. 113. Hier weichen Ausbildungsmöglichkeiten und Repräsentation des Berufsstandes durch diese Gruppe erheblich vom Durchschnitt ab.

#### 2.5.2.2.2 Die Fortbildungsstandards des AICPA

Soweit der CPA neben der Pflichtmitgliedschaft in einem State Board of Accountancy eines US-Bundesstaates darüber hinaus freiwillig Mitglied im AICPA ist, muss er seine Fortbildungsbemühungen auch gegenüber dem Berufsverband nachweisen.

Die „AICPA Professional Standards“ enthalten im Abschnitt „Continuing Professional Education“ (CPE) detaillierte Ausführungen zu den qualitativen Fortbildungsanforderungen für CPA. In Abschnitt 100, Unterabschnitt 02, wird festgestellt, dass durch das dynamische Umfeld, in dem sich der CPA beruflich bewegt, ein fortwährender Erhalt und eine Verbesserung der Kenntnisse, Fertigkeiten und Fähigkeiten notwendig ist.<sup>217</sup> Als Instrument zur Erreichung dieses Ziels wird ein lebenslanges Programm von Lernaktivitäten angesehen, das als CPE bezeichnet wird.

Die konkreten Fortbildungserfordernisse für CPA ergeben sich aus Abschnitt 200 der „AICPA Professional Standards“. Danach müssen alle CPA an CPE-Aktivitäten teilnehmen.<sup>218</sup>

Weiterhin sollen die Berufsträger allen Anforderungen bezüglich CPE genügen. Insbesondere können nur solche CPE-Aktivitäten anerkannt werden, die den Richtlinien für CPE-Programme entsprechen.<sup>219</sup> Grund für den Erlass dieser Richtlinien war vor allem, dass die Anbieter auf dem Fortbildungsmarkt unabhängig vom AICPA agieren und marktwirtschaftlich tätig sind, sodass sie dem unmittelbaren Einfluss des Berufsstandes ent-

---

<sup>217</sup> Vgl. AICPA Professional Standards, Volume 2, Continuing Professional Development, CPE Abschnitt 100, Präambel, Unterabschnitt 02, S. 22,031.

<sup>218</sup> Vgl. AICPA Professional Standards, Volume 2, Continuing Professional Education, CPE Abschnitt 200, „General Standards, Standard No. 1“, S. 22,041. Dies fußt auf den Empfehlungen des Bedford Committee und der Weiterentwicklung der CPE Division des AICPA, vgl. hierzu *Schlosser, Robert E./Lee, Bernard Z./Rabito, George A.* (1987), S. 253.

<sup>219</sup> Vgl. ebd., CPE Abschnitt 200, „General Standards, Standard No. 2“, S. 22,041.

zogen sind. Damit wurde die Regelung von Anforderungsprofilen für die Fortbildungsprogramme und der Anrechnung von Fortbildungsleistungen notwendig. Diese ergeben sich aus CPE Abschnitt 300.<sup>220</sup>

Soweit die Berufsträger an geförderten CPE-Aktivitäten teilnehmen, dürfen sie sich die empfohlenen „credits“ für die Kurse anrechnen lassen.<sup>221</sup> Soweit sogenannte „independent study“ Aktivitäten getätigt werden – es handelt sich hier um den Erwerb oder den Erhalt von Wissen auf einer „one-to-one“-Basis – können diese auf die Fortbildungsanforderungen angerechnet werden, soweit sie mit einem registrierten CPE-Anbieter geschlossen wurden. Hiermit sind im Allgemeinen Fernkurse gemeint, die auf ein bestimmtes Thema begrenzt sind und nicht in Seminarform abgehalten werden.<sup>222</sup>

Abschließend ergibt sich aus den Fortbildungsrichtlinien, dass jedes Mitglied selbst dafür verantwortlich ist, die Einhaltung der Anforderungen zu dokumentieren.<sup>223</sup>

Die quantitativen Fortbildungsanforderungen sind in den Bylaws der AICPA, Abschnitt 230R, Unterabschnitt 2.2.3, „Continuing Professional Education for Members“, festgehalten. Die Regelungen traten zum 1. Januar 2001 in Kraft. Alle AICPA-Mitglieder müssen innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren 120 Stunden Fortbildung ableisten, wobei die Mindeststundenanzahl 20 Stunden jährlich beträgt. Diese Verpflichtung weicht im Einzelfall von den Fortbildungsanforderungen des jeweiligen State Board auf Accountancy ab.

---

<sup>220</sup> Vgl. AICPA Professional Standards, Volume 2, CPE Abschnitt 300, „Standards for CPR Program Sponsors“, S. 22,051-22,057.

<sup>221</sup> Vgl. ebd., CPE Abschnitt 200, „General Standards, Standard No. 4“, S. 22,041.

<sup>222</sup> Vgl. weiterführend zu „Distance Education“ auch Bryant, Stephanie M./Kahle, Jennifer B./Schafer, Brad A. (2005), S. 255-272, die einen Überblick über Theorien und wesentliche Themen im universitären Umfeld geben.

<sup>223</sup> Vgl. AICPA Professional Standards, Volume 2, Continuing Professional Development, CPE Abschnitt 200, General Standard, Standard No. 3, S. 22,041.

Die Fortbildungsanforderungen können durch die Teilnahme an einem formellen Programm oder an anderen Maßnahmen, welche die berufliche Kompetenz erhalten, erfüllt werden. Über die Einhaltung der Anforderungen ist von den Mitgliedern gegenüber AICPA jährlich zu berichten.<sup>224</sup> Die entsprechende Dokumentation ist auf Anfrage dem AICPA zur Verfügung zu stellen. Qualitativ gibt es keine Vorgaben.

*Lück/Siebert* bezeichnen diese Vorgaben als die „4ups“ – catch up, brush up, keep up, move up. Dies beinhaltet das Schließen von Wissenslücken, die durch die bisherige Ausbildung nicht abgedeckt werden konnten (catch up), die Aktualisierung des bereits vorhandenen Grundlagenwissens (brush up), die Verfolgung der aktuellen Entwicklungen in der Rechnungslegung (keep up) und die Vorbereitung auf anstehende Veränderungen im Umfeld des Wirtschaftsprüfers (move up).<sup>225</sup> Da es jedoch keine qualitativen Vorgaben gibt, ist nicht gesichert, dass die „4ups“ auch tatsächlich mit den Fortbildungsmaßnahmen erreicht werden.

### 2.5.3 *Einfluss der amerikanischen Regelungen auf den deutschen Wirtschaftsprüfer*

In Abschnitt 106 des SOA wurde ausdrücklich festgelegt, dass die US-amerikanische Berufsaufsicht auf ausländische Prüfungsgesellschaften ausgedehnt werden kann, soweit Bestätigungsvermerke für sog. „issuer“ erteilt werden. Diese müssen sich dann wie die US-amerikanischen Prüfungsgesellschaften bei der PCAOB registrieren lassen und unterliegen damit ihrer Aufsicht. Sie unterwerfen sich mit der Registrierung auch den Regelungen zur Fortbildung. Deutsche WP/WPG, die bei dem PCAOB

---

<sup>224</sup> Vgl. weiterführend zum Verhältnis der Einhaltung der quantitativen Vorgaben zu CPE und den Ergebnissen aus dem Quality Review von CPA in Texas auch *Thomas, C. William/Davis, Charles E./Seaman, Samuel L.* (1998), S. 340-362.

<sup>225</sup> Vgl. *Lück, Wolfgang/Siebert, Hilmar* (1993), S. 43, und *Lück, Wolfgang* (1993), S. 948-949.

registriert sind, müssen sich zusätzlich Kenntnisse in US GAAP und US GAAS aneignen, da diese bei der Prüfung von ausländischen Tochtergesellschaften derzeit noch relevant sind. Für diese Gruppe von Berufsträgern würde dies de facto bedeuten, dass sie neben den „deutschen“ Fortbildungsanforderungen auch die US-amerikanischen Anforderungen erfüllen müssen.

Die großen deutschen WPG begegnen diesem Erfordernis derzeit, indem zur Jahresabschlussprüfung nur solche Personen als „audit responsible“ eingesetzt werden dürfen, die zusätzliche Fortbildungsveranstaltungen in US GAAP und US GAAS besucht und eine bestimmte Anzahl von Stunden auf US GAAP Abschlussprüfungen verbracht haben. Dies führt jedoch bei einem Einsatz des deutschen WPs auf Abschlussprüfungen nach German GAAP und/oder IFRS sowie nach US GAAP dazu, dass die Fortbildungsvoraussetzungen quantitativ doppelt erfüllt werden müssen.

Am 27. August 2008 wurde die SEC Roadmap für die schrittweise Einführung der IFRS auch für Unternehmen, die an einer US-amerikanischen Börse notiert sind, veröffentlicht. Damit werden sich nun auch die US-amerikanischen CPA dem Fortbildungserfordernis in IFRS stellen müssen.<sup>226</sup> Nach dem Plan der SEC, der ab Veröffentlichung 60 Tage lang öffentlich kommentiert werden kann, sollen alle an der Börse gelisteten US-amerikanischen Firmen, je nach Größe ab dem Jahr 2014, 2015 oder 2016, ihre Jahresabschlüsse nach IFRS aufstellen; Großunternehmen können unter bestimmten Voraussetzungen bereits im Jahr 2009 umstellen.<sup>227</sup> Zu den Firmen gehören voraussichtlich 110 Konzerne in 34 Branchen – Unternehmen, die zu den ersten 20 ihrer Branche gehören und deren Wettbewerber überwiegend nach IFRS bilanzieren.<sup>228</sup>

---

<sup>226</sup> Vgl. SEC (2008)

<sup>227</sup> Vgl. Ernst & Young LLP (2008), S. 1, und SEC Release Nos. 33-8982.

<sup>228</sup> Vgl. Fockenbrock, Dieter (2008).



Die aktuellen Entwicklungen müssen nicht nur von US-amerikanischen CPA und WPG, sondern von allen potenziellen Nutzern schnell und umfassend antizipiert werden und in IFRS-Fortbildungskonzepte einfließen.<sup>229</sup> Daher sind die Erkenntnisse aus der Online-Umfrage zu den Anforderungen der CPA aufgrund der Veränderung in den USA von besonderer Bedeutung.<sup>230</sup>

Bezüglich der generellen Ausgestaltung der Fortbildungsanforderungen können zwischen Deutschland und den USA keine wesentlichen Unterschiede festgestellt werden, da sowohl die qualitativen als auch die quantitativen Anforderungen ähnlich ausgestaltet sind.

## 2.6 Zwischenergebnis

Ausgehend von den dargestellten normativen Grundlagen zur Fortbildung des WPs ergeben sich für die Analyse eines bestehenden Fortbildungskonzeptes in internationaler Rechnungslegung folgende Schlussfolgerungen: Die neuesten Standards der IFAC und die 7. WPO-Novelle werden unmittelbaren Einfluss auf die Ausgestaltung der Empfehlungen für ein IFRS-Fortbildungskonzept haben. Die qualitativen Anforderungen an das Konzept werden im folgenden Kapitel ausgehend von den Erkenntnissen aus einer Online-Befragung unter deutschen WP und US-amerikanischen CPA definiert. Hierzu existieren in den beschriebenen rechtlichen Rahmenbedingungen bisher nur unzureichende Definitionen qualitativer Anforderungen.

Die empirische Untersuchung soll darüber hinaus dazu beitragen, die Anforderungen aus der Praxis in die Empfehlungen zur Ausgestaltung von IFRS-Fortbildungsmaßnahmen einfließen zu lassen.

---

<sup>229</sup> Vgl. *Ernst & Young LLP* (2008b), S. 3, zur Anerkennung des Fortbildungsbedarfs von allen Nutzern von IFRS.

<sup>230</sup> Die Antizipation aktueller Marktentwicklungen, insbesondere die größere Verbreitung der IFRS, wird auch in aktuellen Empfehlungen an den Berufsstand gefordert. Dies soll bereits in der „Accounting Education“ und in den Universitäts-Curricula berücksichtigt werden. Vgl. weiterführend *Advisory Committee on the Auditing Profession* (2008), S. VI:4.

### 3 Pädagogische Grundlagen für die Fortbildung des Wirtschaftsprüfers in IFRS

Neben den normativen Grundlagen, welche die Fortbildung des WPs in IFRS reglementieren, sind bei der Ausgestaltung und Beurteilung von Fortbildungskonzepten auch pädagogische Grundlagen von Bedeutung. Diese fußen auf den Lerntheorien, die versuchen, Ursache-Wirkungsbeziehungen in Lernprozessen zu erforschen sowie Zusammenhänge darzustellen und zu erklären. Zunächst werden die wesentlichen Begriffe erläutert, um in die Thematik einzuführen.

#### 3.1 Grundbegriffe

##### 3.1.1 *Lernen*

Lernen ist ein Vorgang, der für den Menschen lebensnotwendig ist.<sup>231</sup> Der Mensch ist im Gegensatz zum Tier mit einer vergleichsweise geringen Menge an Instinkten ausgestattet. Daher macht jede Veränderung von Situationen und jede neue Sachlage ein permanentes Anpassen notwendig, das als kontinuierlicher Lernprozess zu verstehen ist.<sup>232</sup> Jede soziale Gemeinschaft hat dabei ihre eigene spezifische Lernkultur, die aus Traditionen, Ritualen, erprobten Strategien und Kommunikationsformen besteht. Erst durch diese Lernstrategien innerhalb des Lernprozesses wird der Mensch zum Teil des sozialen Gefüges.

Der pädagogische Grundbegriff des Lernens ist in der Literatur nicht eindeutig definiert, da der Begriff des Lernens je nach wissenschaftlicher Disziplin unterschiedlich betrachtet wird. Das Gleiche gilt für die Begriffe „Erziehung“, „Bildung“, „Unterricht“ und „Entwicklung“, die gleichfalls „weder in historischer

---

<sup>231</sup> Vgl. Göhlich, Michael/Wulf, Christoph/Zirfas, Jörg (2007), S. 7.

<sup>232</sup> Vgl. ebd.

noch systemischer Perspektive eindeutige Denotationen aufweisen“.<sup>233</sup> Letztere Begriffe werden in der vorliegenden Arbeit jedoch nur am Rande betrachtet, da sie auf die Lernstrategien und den Lernprozess fokussiert.

Eine Annäherung an den Begriff des Lernens erfolgt oftmals über Prozesse, die nicht direkt als Lernprozesse empfunden werden, wie z. B. die Beschäftigung mit einem bestimmten Thema.<sup>234</sup> Je nach Disziplin – Psychologie, Pädagogik, Wirtschaftswissenschaften etc. – differieren die Definitionen. *Bergius* definiert den Begriff „Lernen“ aus Sicht der Lernpsychologie als „Sammelname für Vorgänge, Prozesse oder nicht unmittelbar zu beobachtende Veränderungen im Organismus, die durch Erfahrungen entstehen und zu Veränderungen des Verhaltens führen. Von Erfahrungen abzugrenzen sind verschiedene Ursachen von Verhaltensänderungen: Reifung (nach einem vererbten Plan), Ermüdung, mechanische Eingriffe oder Drogeneinwirkungen.“<sup>235</sup>

Daher bezeichnen auch *Ernest R. Hilgard* und *Gordon H. Bower* ihre inzwischen klassische Definition des Lernens als vorläufig: „Lernen ist der Vorgang, durch den eine Aktivität im Gefolge von Reaktionen des Organismus auf eine Umweltsituation entsteht oder verändert wird. Dies gilt jedoch nur, wenn sich die Art der Aktivitätsänderung nicht auf der Grundlage angeborener Reaktionstendenzen, von Reifung oder von zeitweiligen organischen Zuständen (z. B. Ermüdung, Drogen usw.) erklären lässt.“<sup>236</sup>

---

<sup>233</sup> Göhlich, Michael/Wulf, Christoph/Zirfas, Jörg (2007), S. 14.

<sup>234</sup> Vgl. Rost, Friedrich (2008), S. 44-45.

<sup>235</sup> *Bergius, Rudolf* (1972), S. 9-10. Gleichlautend vgl. Rost, Friedrich (2008), S. 43.

<sup>236</sup> *Hilgard, Ernest R./Bower, Gordon H.* (1971), S. 16. Diese erste Fassung der Lerndefinition wird später von den Verfassern – ohne inhaltliche Veränderung – modifiziert: „<Lernen> bezieht sich auf die Veränderung im Verhalten oder im Verhaltenspotential eines Organismus hinsichtlich einer bestimmten Situation, die auf wiederholte Erfahrungen des Organismus in dieser Situation zurückgeht, vorausgesetzt, dass diese Verhaltensänderung nicht auf angeborene Reaktionstendenzen, Reifung oder vorübergehende Zustände, wie etwa Müdigkeit, Trunkenheit, Triebzustände usw.) zurückgeführt werden kann.“ *Bower, Gordon H./Hilgard, Ernest R.* (1983), S. 31. Gleichlautend vgl. Rost, Friedrich (2008), S. 43.

Dieser Lernbegriff ist durch den Behaviorismus geprägt, der davon ausgeht, dass das menschliche Verhalten naturwissenschaftlich untersuch- und erklärbar ist.

Eine ähnliche Definition findet sich bei *Klaus Foppa*. Auch er sieht Lernen als eine Reaktion auf Umwelteinflüsse. „Letzten Endes geht es dabei jedoch immer um die Frage, auf welche Weise sich der Organismus den mannigfachen Anforderungen seiner Umwelt anpaßt. Der Anpassungsvorgang selbst entzieht sich freilich genauso jeder unmittelbaren Beobachtung wie ‚das Gedächtnis‘. Wir betrachten deshalb nicht den ‚eigentlichen‘ Lernverlauf, sondern *Leistungen* irgendwelcher Art und deren Veränderungen. Wenn jemand in einer bestimmten Situation wiederholt etwas tut oder unterläßt, was er bisher unter entsprechenden Umständen nicht getan oder unterlassen hatte, oder wenn seine Leistungen rascher und sicherer ausgeführt werden als früher, sprechen wir von einem Lernprozeß. Es sei denn, wir haben guten Grund zur Annahme, dass die ‚Verhaltensänderungen‘ durch andere Faktoren bedingt sind (z. B. durch Intoxikationen, durch Verletzungen des Gehirns oder einfach durch normale Reifungsprozesse).“<sup>237</sup>

Ausgehend von dieser klassischen Definition hat sich in der aktuellen pädagogischen Diskussion heute folgender Arbeitsbegriff entwickelt, der von *Göhlich/Zirfas* als interdisziplinär angesehen wird: „Lernen bezeichnet die Veränderungen von Selbst- und Weltverhältnissen sowie von Verhältnissen zu anderen, die nicht aufgrund von angeborenen Dispositionen, sondern aufgrund von zumindest grundsätzlich reflektierten Erfahrungen erfolgen und die als dementsprechend begründbare Veränderungen von Handlungs- und Verhaltensmöglichkeiten, von Deutungs- und Interpretationsmustern und von Geschmacks- und Wertstrukturen vom Lernenden in seiner leiblichen Gesamtheit erlebbar sind; kurz gesagt: Lernen ist die

---

<sup>237</sup> *Foppa, Klaus* (1975), S. 13.

erfahrungsreflexive, auf den Lernenden sich auswirkende Gewinnung von spezifischem Wissen und Können.“<sup>238</sup>

Diese aktuelle Definition kann auch auf das Lernen im Rahmen der Fortbildung des WPs in IFRS übertragen werden. Letztlich besteht das Lernen des WPs bei seiner Fortbildung darin, dass er spezifisches Wissen z. B. auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegungsnormen erlangt und gleichzeitig neue Muster zur Auslegung dieser Normen erfährt. Die größte Schwierigkeit für den Berufsstand besteht zweifelsohne darin, dass sich die internationalen Rechnungslegungsnormen in ihrer Entstehung und bezüglich ihrer Zielsetzung wesentlich von denen des HGB unterscheiden. Hierin liegt eine große Herausforderung bei der Formulierung eines Lehr- und Lernkonzepts.

Ausgehend von diesen allgemein formulierten Definitionen hat die IFAC in ihrem „Framework for International Education Pronouncements“ eine lernprozessbasierte Definition des Begriffs „learning“ geliefert. Danach ist Lernen „[a] broad range of processes whereby an individual acquires capabilities.“<sup>239</sup> Der Prozess des Lernens wird von der IFAC wie folgt erläutert: „Learning can be achieved by systematic and relatively formal processes such as education (including training) or processes such as day-to-day work experience, reading published material, observation, and reflection, for which the process of acquiring capabilities tends to be less systematic and relatively informal.“<sup>240</sup>

Diese Definition, die für den WP bindend ist, stellt vor allem den Lernvorgang in den Vordergrund. Sie präzisiert das Lerngeschehen und stellt den Lernprozess, die bewussten Lerneranstrengungen, in den Mittelpunkt. Diese bewussten Lerneranstrengungen „geschehen auf der Ebene von

---

<sup>238</sup> Vgl. Göhlich, Michael/Zirfas, Jörg (2007), S. 17.

<sup>239</sup> IFAC (2008c), S. 15.

<sup>240</sup> Ebd., S. 15, andere Hervorhebung im Original.

Individuen [...] – etwa im Rahmen betrieblicher und individueller Weiterbildung – sowie in der Form von gezielten Maßnahmen zur Verbesserung der Problemlösungsfähigkeit von Gruppen [...].“<sup>241</sup>

Ausgehend von obigen Definitionen stellt die vorliegende Arbeit eine Verknüpfung der Begriffe „learning“ and „training“ her. Das Lernen von Rechnungslegungsstandards und die dazu verwendbaren Lehrmethoden bei der Fortbildung des WPs werden näher beleuchtet.

Aus dieser eingrenzenden Definition des Lernens ergibt sich jedoch, dass weitere pädagogische Grundbegriffe existieren, die einer Abgrenzung von dem Grundbegriff des Lernens bedürfen. Dies sind die Begriffe „Entwicklung“ (development; wird in der Literatur nicht immer trennscharf von dem Begriff „Bildung“ abgegrenzt), „Erziehung“ (education), „Ausbildung“ (training)<sup>242</sup>, „Kompetenz“ (competence) und „Fähigkeit“ oder „Fertigkeit“ (capability). Zunächst werden die allgemeinen Definitionen dieser Begriffe erläutert, um sie danach den fachspezifischen Definitionen des „Framework for International Education Standards“ der IFAC gegenüberzustellen.

Der Zusammenhang zwischen den einzelnen Begriffen lässt sich aus dem nachstehenden Schaubild ableiten.

---

<sup>241</sup> Reber, Gerhard (1992), S. 1.241.

<sup>242</sup> Hier wird in der Nomenklatur der IFAC zwischen Training „on the job“ und „off the job“ unterschieden, d. h. zwischen jobbezogener praktischer Ausbildung und einer Ausbildung, die nicht direkt auf dem Job stattfindet.



**Abbildung 11:** Die Kategorien des Bildungsprozesses<sup>243</sup>

### 3.1.2 *Bildung*

Der in Deutschland weithin benutzte Begriff der Bildung fungiert in der allgemeinen Definition als sog. „umbrella term“<sup>244</sup>, der verschiedene Blickrichtungen umfasst und sowohl auf den Prozess als auch auf die Ergebnisse abstellt. Bildung ist – humanistisch betrachtet – ein Handlungsstrang, der auf die Aneignung und Vermittlung von kulturellem Wissen und die Entfaltung der Person abzielt.<sup>245</sup> Der Begriff wird jedoch im Hinblick auf

<sup>243</sup> In Anlehnung an IFAC (2008c), S. 9. Der Begriff „development“ muss hier als „Bildung“ verstanden werden, obwohl die wörtliche Übersetzung „Entwicklung“ ist. Diese Interpretation fußt darauf, dass für die IFAC die Aneignung von spezifischen fachbezogenen Kenntnissen im Vordergrund steht und nicht der Entwicklungsprozess des Menschen selbst.

<sup>244</sup> Vgl. Göhlich, Michael/Zirfas, Jörg (2007), S. 15.

<sup>245</sup> Vgl. Faulstich, Peter (2003), S. 12.

den Prozess weiter gefasst. Nach *Göhlich/Zirfas* rechnet man zu dem Begriff „Bildung“:

- „spezifische Fähigkeiten, Verfahren, Fertigkeiten, Schlüsselqualifikationen (formale Bildung),
- spezifische, oftmals kanonisierte (Wissens-) Kenntnisse (materiale Bildung),
- die Dialektik von Können und Wissen, Ich und Welt, Aneignung und Kritik (kategoriale Bildung),
- einen lebenslangen, unabschließbaren, biografischen Lernprozess (biografische Bildung) und schließlich
- die Idee einer humanen, für alle lebenswerten Gesellschaft (utopische Bildung).“<sup>246</sup>

Nach dieser modernen Definition umfasst der Begriff „Bildung“ den Prozess und das Ergebnis einer Veränderung des Menschen im Sinne einer Entfaltung der bereits vorhandenen Anlagen und Fähigkeiten, aber auch im Sinne der Aneignung von Wissen und Fertigkeiten.

Die berufsspezifische Definition des IFAC stellt gleichfalls auf den Prozess und das Ergebnis dieses Prozesses ab. „‘Development’ is both a process [...] and an outcome. English language dictionaries (e.g., Oxford and Collins) take care to explain that ‘development’ means to ‘bring to’ (i.e., process) or to ‘come to’ (i.e., outcome) a more advanced state. Hence, development can refer to an individual who ‘is being developed’ (process) as well as to an individual who ‘has been developed’ (outcome – the finished state).“<sup>247</sup> Kurzgefasst ist „development“ „1. The acquisition of capabilities, which contribute to competence. 2. The state at which capabilities have been acquired.“<sup>248</sup>

---

<sup>246</sup> *Göhlich, Michael/Zirfas, Jörg* (2007), S. 15.

<sup>247</sup> IFAC (2008c), S. 7.

<sup>248</sup> Ebd., S. 13.



### 3.1.3 *Entwicklung*

In Abgrenzung zu dem Begriff der Bildung umfasst der Begriff der Entwicklung, der in der oben abgebildeten Begriffshierarchie nicht enthalten ist, nach *Göhlich/Zirfas* „diejenigen Veränderungen, die in biographischen Lebenszeitprozessen einerseits und im menschlichen Organismus andererseits stattfinden.“<sup>249</sup> Entwicklung bedeutet demnach „Wachstum, Reifung, Ausdifferenzierung, Verfeinerung, Entfaltung, Aufblühen und Erwachsenwerden – insgesamt auf die sich aus dem Wechselspiel von endogenen und exogenen Faktoren herauskristallisierende zeitliche Strukturgesetzmäßigkeit.“<sup>250</sup> Der Entwicklungsbegriff ist gegenüber dem Lernbegriff insofern umfassender, da er den Prozess und die Ergebnisse des Lernens gleichermaßen beinhaltet.

Der Begriff des Lernens wurde bereits in Abschnitt 1.1 als übergeordneter Grundbegriff erläutert.

### 3.1.4 *Erziehung*

Der Begriff „Erziehung“ hat seinen Wortursprung in unterschiedlichen Tätigkeiten, die mit „Hinleiten“, „Hinführen“, „Aufziehen“, aber auch mit „Führen“ in Zusammenhang stehen. Erziehung bezeichnet sowohl einen Prozess als auch ein Ergebnis, eine Absicht und ein Handeln. Der Begriff kann deskriptiv-analytisch eine bestimmte Klasse von Handlungen beschreiben, aber auch bestimmte Kriterien für Tätigkeiten definieren (normativer Begriff). *Böhm* definiert die menschliche Erziehung wie folgt: „Ganz allgemein wird man E[rziehung] als jene Maßnahmen und Prozesse bezeichnen können, die den Menschen zu Autonomie und Mündigkeit

---

<sup>249</sup> *Göhlich, Michael/Zirfas, Jörg* (2007), S. 16.

<sup>250</sup> Ebd., S. 16.

hinleiten und ihm helfen, alle seine Kräfte und Möglichkeiten zu aktuieren und in seine Menschlichkeit hineinzufinden.“<sup>251</sup>

Die IFAC dagegen stellt bei der Definition des Begriffs „Erziehung“ auf einen systematischen Lernprozess ab. Die Übersetzung des Begriffes „education“ mit „Erziehung“ im wörtlichen Sinne ist jedoch nicht korrekt, denn der Terminus muss hier als „Unterricht“ verstanden werden.<sup>252</sup>

„‘Education’ refers to those learning processes that are systematic, structured, and often formal. The processes are therefore programmed to a significant extent. Education includes a form of developmental process referred to as training.“<sup>253</sup> Damit stehen die prozessuale Betrachtung und das systematische Vorgehen im Vordergrund, wobei insbesondere der Prozess betont wird und das Ergebnis (Englisch: outcome) eine untergeordnete Rolle spielt. Insgesamt ist der erstgenannte Erziehungsbegriff weiter gefasst als der der Erziehung im Zusammenhang mit der Aus- und Fortbildung des „accountant“.<sup>254</sup>

### 3.1.5 *Ausbildung*

Der im Zusammenhang mit der fachlichen Bildung eines Professional Accountant verwendete Begriff „training“ bezeichnet weniger Bildung im Allgemeinen denn Ausbildung im Sinne von Aneignung und Vervollkommnung bereits vorhandener Fähigkeiten. Die IFAC sieht das „training“ als „particular type of education, which focuses on how the individual does the job. Training is usually a mix of instruction and practice. It is experience

---

<sup>251</sup> Böhm, Winfried (2005), S. 186.

<sup>252</sup> Die deutliche Unterscheidung zwischen Erziehung und Unterricht kommt nur in der deutschen Sprache zum Ausdruck. Allerdings legt die Beschreibung des Begriffes „education“ nahe, dass tatsächlich Unterricht gemeint ist.

<sup>253</sup> IFAC (2008c), S. 8.

<sup>254</sup> Die spätere empirische Untersuchung lehnt sich sehr an den Prozess des Unterrichts im Sinne der IFAC an, da sie gerade prozessuale Variablen untersucht. Vgl. Abschnitt 5.2.2 bezüglich der Einbindung der lerninfrastrukturellen Einflussfaktoren in das Gesamtmodell.

related, and thus has a more practical or applied element than other forms of education. Training may be 'on the job' (i.e., while the trainee is performing real tasks in the workplace) or 'off the job' (i.e., which takes place while the trainee is not actually performing work).<sup>255</sup> Die fachspezifische Definition des Begriffs ist somit rein prozessbezogen und deckt sich mit der ersten und der zweiten Teildefinition des allgemeinen Begriffs der Bildung. Hier spielen Lernstile oder -strategien und Lernformen für den Prozess eine Hauptrolle.

### 3.1.6 *Kompetenz und Fähigkeit*

Die Begriffe „Kompetenz“ und „Fähigkeit“ werden in der beruflichen Bildung vielschichtig benutzt und definiert. Fähigkeiten sind individuell angelegt. Sie können über die Prozesse der Bildung und des Lernens vertieft werden. *Erpenbeck/von Rosenstiel* bezeichnen Fähigkeiten als „verfestigte Systeme verallgemeinerter psycho-physischer Handlungsprozesse [...] einschließlich der zur Ausführung einer Tätigkeit oder Handlung erforderlichen inneren psychischen Bedingungen und der lebensgeschichtlich unter bestimmten Anlagevoraussetzungen erworbenen Eigenschaften, die den Tätigkeits- und Handlungsvollzug steuern.“<sup>256</sup> Es werden oft allgemeine, bereichs- und berufsspezifische Fähigkeiten unterschieden, die handlungszentriert ablaufen, d. h. die erworbenen Fähigkeiten münden in eine Handlung der Person.

Fähig- und Fertigkeiten können und sollen in der Fortbildung vertieft, erweitert und gefestigt sowie an aktuelle Entwicklungen angepasst werden. Die Fähig- und Fertigkeiten an sich und schließlich deren spezifische Ausprägung bestimmen die fachliche und persönliche Qualifikation eines Erwachsenen.

---

<sup>255</sup> IFAC (2008c), S. 8, gleichlautend vgl. *Dehnbostel, Peter* (2007), S. 45.

<sup>256</sup> *Erpenbeck, John/ Rosenstiel, Lutz von*, S. XXIX.

Kompetenzen werden erworben und können auch als ein Ergebnis des Lernprozesses und der Erziehung verstanden werden. Die wohl in der Pädagogik einschlägigste Definition wurde von *Erpenbeck/Heyse* gefasst, wonach Kompetenzen „als Selbstorganisationsdispositionen des Individuums“ bezeichnet werden, die bei „Handlungen, deren Ergebnisse aufgrund der Komplexität des Individuums, der Situation und des Verlaufs (System, Systemumgebung, Systemdynamik) nicht oder nicht vollständig voraussagbar sind“<sup>257</sup>. Die Autoren untergliedern den Oberbegriff „Kompetenz“ in fünf Grundkompetenzen: Fach-, Methoden-, Sozial-, Personal- und berufliche Handlungskompetenz.<sup>258</sup> Den Grundkompetenzen sind weitere Teilkompetenzen zugeordnet, die hier jedoch ohne Belang sind.

Bei der Fortbildung des WPs in IFRS steht die Ausformung der Fach-, der Methoden- und der beruflichen Handlungskompetenz im Vordergrund. Fach- und Methodenkompetenz umfassen „spezifische berufliche Kenntnisse und Fertigkeiten (deklaratorisches Wissen und sensumotorische Fähigkeiten) sowie situationsübergreifend einsetzbare kognitive Fähigkeiten zur Problemstrukturierung und -lösung und zur Entscheidungsfindung.“<sup>259</sup> Die berufliche Handlungskompetenz wird je nach Definition an die „hierarchische Spitze“ der Kompetenz gestellt – womit die anderen Kompetenzen dieser zuzuordnen oder maximal als gleichrangig zu behandeln sind. *Von Bothmer* ordnet der beruflichen Handlungskompetenz die Teilkompetenzen Fach-, Sozial-, Personal- und Methodenkompetenz zu.<sup>260</sup> *Erpenbeck* und *Heyse* fassen die berufliche Handlungskompetenz als gleichrangig auf. In Anlehnung an *Sonntag/Schaper* stellt die berufliche

---

<sup>257</sup> *Erpenbeck, John/Heyse, Volker* (1999), S. 157; andere Hervorhebung im Original; vgl. *Frieling, Ekkehart/Schäfer, Ellen/Fölsch, Thomas* (2007), S. 20.

<sup>258</sup> Vgl. *Erpenbeck, John/Heyse, Volker* (1996), S. 19; vgl. *Dehnbostel, Peter* (2007), S. 33, und *Frey, Tatjana R.* (2007), S. 186-193.

<sup>259</sup> *Erpenbeck, John/Heyse, Volker* (1996), S. 19, und *Frieling Ekkehart/Schäfer, Ellen/Fölsch, Thomas* (2007), S. 22.

<sup>260</sup> Vgl. *Bothmer, Henrik von* (2004), S. 15.

Handlungskompetenz die Integration kognitiver, emotionaler, motivationaler und sozialer Aspekte menschlichen Handelns in Arbeitssituationen dar.<sup>261</sup> Diese umfassende Definition spricht dafür, dass die berufliche Handlungskompetenz hierarchisch über den anderen Teilkompetenzen steht.

Die Definition des IFAC im „Framework for International Education Pronouncements“ engt die oben genannte Definition weiter ein. Sie knüpft die berufliche Handlungskompetenz daran, dass gesetzte Standards in der Berufsausübung erreicht werden. Kompetenz ist nach dieser Auslegung „being able to perform a work role to a defined standard, with reference to real working environments“.<sup>262</sup> Zur Erläuterung wird wie folgt ausgeführt: „Competence refers to the demonstrated ability to perform relevant roles or tasks to the required standard. Whereas capability refers to the attributes held by individuals that give them the potential to perform, competence refers to the actual demonstration of performance“.<sup>263</sup> Vergleicht man den in Deutschland benutzten allgemeinen Kompetenzbegriff mit dem berufsspezifischen der IFAC, so ist der Erstgenannte detaillierter und stellt mit der beruflichen Handlungskompetenz gleichfalls den Bezug zur Arbeitswelt her.

Aufgrund der Teilkompetenzen, die mit dem erstgenannten Kompetenzbegriff verknüpft sind, erscheint die in Deutschland benutzte Definition zweckmäßiger, um die Kompetenzen für einen WP, der auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung tätig ist, zu definieren.

Fähigkeit und Kompetenz sind also beide auf Handlungen zentriert. Dabei sind Fähigkeiten auf konvergent-anforderungsorientierte Handlungen ausgerichtet, d. h. die Lehr- und Lernprozesse beziehen sich auf konkrete Sachverhalte und die Leistungsparameter sind konkret bestimm- und

---

<sup>261</sup> Sonntag, Karlheinz/Schaper, Niclas (2006), S. 271.

<sup>262</sup> IFAC (2008c), S. 12.

<sup>263</sup> IFAC (2008j), andere Hervorhebung im Original.

messbar.<sup>264</sup> Kompetenzen sind dagegen auf divergent-selbstorganisative Handlungs- und Tätigkeitssituationen bezogen.<sup>265</sup> Die Leistungsprozesse führen dabei nicht zu direkt messbaren Leistungen, sondern der Lernende soll in die Lage versetzt werden, entsprechende Leistungen zu erbringen. Nach *Erpenbeck/Heyse* sind „Kompetenzen [...] also tatsächlich Dispositionsbestimmungen.“<sup>266</sup> Diese Dispositionsbestimmungen sind demnach nicht direkt überprüfbar, sondern nur mittelbar aus dem Ergebnis, also dem Handlungserfolg, evaluierbar. Kompetenz ist daher eher als ein individuelles Programm zu verstehen, das definiert werden muss.

Diese Abgrenzung kommt auch bei der Definition des IFAC zum Tragen, wonach der Begriff „capabilities“ die folgenden Attribute umfasst: „The processional knowledge, professional skills, and professional values, ethics, and attitudes required to demonstrate competence.“<sup>267</sup> Erläuternd wird ausgeführt: „Capabilities are the attributes held by individuals that enable them to perform their roles, whereas competence refers to the actual demonstration of performance. The possession of capabilities gives an indication that an individual has the ability to perform competently in the workplace. Capabilities include content knowledge; technical and functional skills; behavioral skills; intellectual abilities (including professional judgement); and professional values, ethics, and attitudes.“<sup>268</sup>

Abschließend lässt sich festhalten, dass Fähigkeiten, die im Rahmen einer beruflichen Fortbildungsmaßnahme entwickelt werden, einen Teil des definierten Programms der Kompetenz bilden. Hier unterscheiden sich die allgemeine Definition und die berufsspezifische des IFAC nicht.

---

<sup>264</sup> Vgl. *Erpenbeck, John/Heyse, Volker* (1999), S. 23.

<sup>265</sup> Vgl. *Erpenbeck, John/Rosenstiel, Lutz von* (2003), S. XXIX.

<sup>266</sup> *Erpenbeck, John/Heyse, Volker* (1999), S. 24.

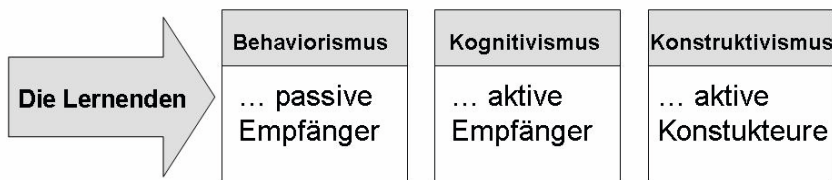
<sup>267</sup> *IFAC* (2008c), S. 12.

<sup>268</sup> Ebd., andere Hervorhebung im Original.

### 3.2 Lerntheorien

Die Weiterbildungsdidaktik basiert auf verschiedenen Lerntheorien. Diese versuchen, Ursache und Wirkung von Lernprozessen zu definieren und zu erläutern.<sup>269</sup> Der Einbezug theoretischer Grundlagen in die praktische Umsetzung ist deswegen so entscheidend, da Fortbildungsprogramme „eine Verknüpfung von wissenschaftlichem Wissen und fallbezogenem Handeln“<sup>270</sup> darstellen. In den folgenden Abschnitten werden die einzelnen Theoriegruppen kurz umrissen, um die grundsätzlichen Ideen zu verdeutlichen und nachfolgend mit möglichen Lernformen zu verknüpfen.

In der Literatur werden im Wesentlichen drei Gruppen von Lerntheorien unterschieden: behavioristische, kognitivistische und konstruktivistische Lerntheorien. Diese Lerntheorien entwickelten sich nacheinander folgend im 20. Jahrhundert und hatten einen wesentlichen Einfluss auf verschiedene Bereiche der Sozialwissenschaften, wie die Psychologie, Soziologie, Didaktik und die Pädagogik.<sup>271</sup>



**Abbildung 12:** Vereinfachte Darstellung der Lerntheorien<sup>272</sup>

<sup>269</sup> Vgl. Sarges, Werner/Fricke, Reiner (1986), S. 350-351; die Verfasser sprechen sogar von „Gesetzmäßigkeiten“.

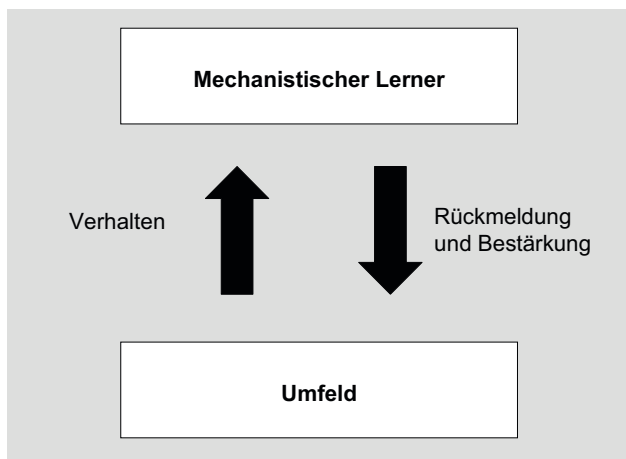
<sup>270</sup> Faulstich, Peter (2003), S. 90-91.

<sup>271</sup> Vgl. Nezel, Ivo (1992), S. 132-133. Die Darstellung bezieht sich insbesondere auf die an der Entwicklung der Erwachsenenbildung beteiligten Wissenschaften.

<sup>272</sup> In Anlehnung an Pfeffer-Hoffmann (2007), S. 104.

### 3.2.1 Behavioristische Lerntheorien

Der Lernbegriff wurde im 20. Jahrhundert über weite Strecken vor allem durch den Behaviorismus geprägt. Die behavioristische Lerntheorie zerlegt das menschliche Verhalten in eine Abfolge von Reiz-/ (Re-) Aktions-Konsequenzketten,<sup>273</sup> blendet jedoch dabei die Wirkung von innerpsychischen Vorgängen oder sozialen Einflüssen aus.<sup>274</sup> Die Grundannahme besteht darin, dass die Veränderung menschlichen Verhaltens – und damit auch das Lernen – als Reaktion auf einen äußeren Reiz erfolgt.<sup>275</sup> Verhalten ist somit das Resultat von Reiz-Reaktions-Abläufen, die ein Mensch im Laufe seines Lebens erlernt.<sup>276</sup> Die Reiz-Reaktions-Theorie wird in der Literatur auch als Stimulus-Reaktions-Theorie bezeichnet.<sup>277</sup>



**Abbildung 13: Behavioristisches Lernen**<sup>278</sup>

<sup>273</sup> Vgl. Göhlich, Michael/Zirfas, Jörg (2007), S. 19; gleichlautend Bergius, Rudolf (1972), S. 16. Die behavioristische Definition des Lernens ist die bereits in Abschnitt 3.1.1 zitierte aus Hilgard, Ernest R./Bower, Gordon, H. (1971), S. 16.

<sup>274</sup> Vgl. Göhlich, Michael/Wulf, Christoph/Zirfas, Jörg (2007), S. 10.

<sup>275</sup> Vgl. Baumgart, Franzjörg (2007), S. 109.

<sup>276</sup> Vgl. Starbuck, William R./Hedberg, Bo (2001), S. 330.

<sup>277</sup> Vgl. Bower, Gordon H./Hilgard, Ernest R. (1983), S. 36.

<sup>278</sup> In Anlehnung an Starbuck, William H./Hedberg, Bo (2001), S. 331.



Dieses Grundprinzip, in Abbildung 13 noch einmal verdeutlicht, wurde im Laufe des 20. Jahrhunderts verfeinert und weiterentwickelt. Ausgehend vom Prinzip des „klassischen Konditionierens“<sup>279</sup> wurde es in das „operante Konditionieren“<sup>280</sup> überführt und in der Theorie des sog. „Beobachtungslernen“ modifiziert.<sup>281</sup>

Der Begriff „klassisches Konditionieren“, die erste behavioristische Lerntheorie, stammt aus den Anfängen der Verhaltensforschung. Berühmter Vertreter war der russische Physiologe *Iwan Pawlow (1849–1936)*.<sup>282</sup> Er untersuchte um die Jahrhundertwende den Zusammenhang zwischen Speichelfluss (Reaktion) und Fütterung (Reiz) bei Hunden und stellte dabei fest, dass auch ein anderer Reiz, nämlich ein Glockenton kurz vor der Fütterung, nach entsprechendem „training“ die gleiche Reaktion auslöste.<sup>283</sup> Die Versuchstiere hatten ein neues Reiz-Reaktions-Schema erlernt oder assoziiert und waren darauf konditioniert.<sup>284</sup> Die Theorie des klassischen Konditionierens geht davon aus, dass bereits vorhandene Reiz-Reaktions-Verbindungen beim Auftreten neuer Reize verknüpft werden.<sup>285</sup> Es handelt sich um eine Form des verknüpfenden Lernens.<sup>286</sup>

Dieses Grundprinzip wurde von *John Broadus Watson (1878–1958)* weiterentwickelt, der davon ausging, dass sich mit der Theorie des klassischen Konditionierens nicht nur einfache Verhaltensweisen, sondern auch komplexe Verhaltensmuster erklären lassen. *Watson* bezeichnet diese Verhaltensmuster als höher organisierte Tätigkeiten.<sup>287</sup> Sie entstehen aus

---

<sup>279</sup> Vgl. *Baumgart, Franzjörg (2007)*, S. 110.

<sup>280</sup> Vgl. *Skinner, Burrhus F. (1978)*, S. 49.

<sup>281</sup> Vgl. *Bandura, Albert (1976)*, S. 11.

<sup>282</sup> Vgl. *Baumgart, Franzjörg (2007)*, S. 110.

<sup>283</sup> Vgl. *Pawlow, Iwan P. (1953)*, S. 317.

<sup>284</sup> Vgl. *Skinner, Burrhus F. (1978)*, S. 12; gleichlautend vgl. *Bergius, Rudolf (1972)*, S. 18 f., und *Holzkamp, Klaus (1993)*, S. 46.

<sup>285</sup> Vgl. *Baumgart, Franzjörg (2007)*, S. 110.

<sup>286</sup> Vgl. *Trautner, Hanns Martin (1997)*, S. 170, mit Verweis auf *Heckhausen*.

<sup>287</sup> Vgl. *Watson, John B. (1968)*, S. 39, und *Holzkamp, Klaus (1993)*, S. 46.

der Kombination von einfachen Reaktionen, die zu einem komplexen Verhalten („Aktivitätsstrom“) zusammengesetzt werden.<sup>288</sup>

Der amerikanische Psychologe *Burrhus Frederic Skinner* (1904–1990) bezog in seine Überlegungen über das reine Reiz-Reaktions-Schema hinaus auch die Konsequenzen mit ein, die auf das Verhalten einer Person zurückwirken.<sup>289</sup> Mit den Folgen sind die Reaktionen gemeint, welche die Umwelt auf ein jeweiliges Verhalten zeigt: Hier entsteht Lernen durch Assoziation. Die Annahme Skinners, dass ein bestimmtes Verhalten vor allem von seinen Konsequenzen abhängt, wurde als „operantes“ Verhalten bezeichnet. Das Verhalten wird durch die Assoziation mit den daraus folgenden Konsequenzen gesteuert, verstärkt oder im negativen Ergebnis auch beendet.<sup>290</sup> Die zweite behavioristische Lerntheorie des „Verstärkungslernens“ besagt damit, dass durch positive Assoziation in Form des operanten Konditionierens Lehr- und Lernprozesse optimiert werden können.<sup>291</sup>

Mit der dritten Theorie des Behaviorismus, dem „Lernen am Modell“, wurde das Verhältnis von Lernen und Verhalten modifiziert, wobei der soziale Kontext des Lernens stärker in den Vordergrund gerückt wurde. Die Arbeiten von *Albert Bandura*, der 1925 in Kanada geboren wurde und bis zu seiner Emeritierung an der Stanford University lehrte, legten den Grundstein für die sog. sozial-kognitive Lerntheorie.<sup>292</sup> *Bandura* berücksichtigt, dass „menschliches Verhalten – absichtlich oder unabsichtlich – weitgehend durch soziale Modelle vermittelt wird. [...] Nur schwerlich lässt sich eine Kultur denken, in der sich Sprache, Sitten, Berufsverhalten, familiäre Gebräuche, die erzieherischen religiösen und politischen Prakti-

---

<sup>288</sup> Vgl. *Watson, John B.* (1968a), S. 151.

<sup>289</sup> Vgl. *Skinner, Burrhus F.* (1978). Skinner spricht von Folgen eines Verhaltens, nicht von Konsequenzen, vgl. ebd., S. 50.

<sup>290</sup> Vgl. *Steiner, Gerhard* (2001), S. 142–143, mit weiteren Beispielen; gleichlautend auch vgl. *Holzkamp, Klaus* (1993), S. 54–56.

<sup>291</sup> Vgl. *Baumgart, Franzjörg* (2007), S. 112.

<sup>292</sup> Vgl. *Baumgart, Franzjörg* (2007), S. 115.

ken bei jedem neuen Mitglied als unmittelbare Folge seines Versuchs-Irrtums-Verhaltens einstellen würden, ohne dass an diesem Prozess Modelle beteiligt wären, die die kulturellen Muster in ihrem Verhalten zeigten.“<sup>293</sup>

*Bandura* fasst damit zusammen, dass Verhalten auf Beobachtung und Nachahmung beruht (Beobachtungslernen).<sup>294</sup> Um aus Beobachtung aber lernen zu können, bedarf es noch wesentlicher Faktoren wie Aufmerksamkeit, Gedächtnis, Reproduktion und Motivation. Beobachtungslernen ist damit immer mit Identifikationsfiguren verknüpft, die Normen, Werte und Ziele vorgeben.<sup>295</sup> Diese Faktoren betonen die wechselseitige Beziehung zwischen Lernendem und Vorbild oder Lehrer. *Banduras* Theorie des Beobachtungslernens stellt in gewisser Weise eine „Brücke“ zwischen der behavioristischen Lerntheorie und den kognitiven Theorien dar, die im folgenden Abschnitt 3.2.2. erläutert werden.<sup>296</sup>

Die skizzierten Varianten der behavioristischen Lerntheorien haben eines gemeinsam: Endogene Faktoren, die in einer Person liegen, werden nicht berücksichtigt.<sup>297</sup> Innere Antriebskräfte werden für eine Veränderung des Verhaltens nicht in Betracht gezogen.<sup>298</sup> Diese Herangehensweise beruht auf einer empirischen Methodologie, die nur die beobachtbaren Gegebenheiten einer Überprüfung unterziehen kann. Die Veränderungsprozesse,

---

<sup>293</sup> *Bandura, Albert* (1976), S. 9.

<sup>294</sup> Vgl. ebd., S. 23.

<sup>295</sup> Genau dieses Beobachtungslernen ist auch für den Lernprozess des WP generell von Bedeutung. Die Funktion des Lehrers wird daher im Rahmen der eigenen empirischen Untersuchung ebenfalls betrachtet, allerdings anhand von lernprozessualen Variablen. Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.23.

<sup>296</sup> Vgl. *Trautner, Hanns Martin* (1997), S. 136.

<sup>297</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 136, die genau das Ausblenden der endogenen Faktoren kritisieren.

<sup>298</sup> Die inneren Antriebskräfte sind in der späteren Entwicklung von Lernstrategien ein wesentlicher Faktor. Insofern baut deren Definition nicht allein auf behavioristischen Ideen auf. Vgl. Abschnitt 5.1.4 und Abschnitt 5.1.13 zur Subdimension „Achieving“ innerhalb des „Strategic Approach“.

die in einem Subjekt verborgen sind, können nicht beobachtet werden.<sup>299</sup> Damit ist schöpferisches Verhalten, das auch den Lernprozess bestimmen kann, gleichfalls aus behavioristischer Sicht nicht erklärbar. Diese Kritikpunkte haben dazu geführt, dass behavioristische Lernkonzepte heute weitgehend abgelehnt werden.

### 3.2.2 Kognitivistische Lerntheorien

Der kognitive Zugang zum Thema „Lernen“ begann Anfang der 1960er-Jahre, ausgelöst durch die Erkenntnis, dass bestimmte Verhaltensfacetten, wie das Verstehen, Anwenden und Bewerten von Sachverhalten, durch den Behaviorismus nicht erklärt werden konnten.<sup>300</sup> Der Kognitivismus konzentriert sich demnach auf mentale Vorgänge und grenzt sich stark von den behavioristischen Ansätzen ab.

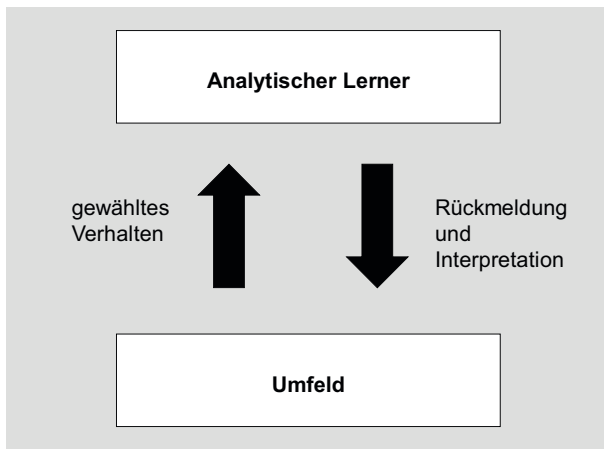


Abbildung 14: Kognitives Lernen<sup>301</sup>

<sup>299</sup> Vgl. Trautner, Hanns Martin (1997), S. 152, der von „einer absichtliche[n] Einengung auf die Betrachtung der Auswirkung von Umwelteinflüssen“ spricht. Vgl. auch Starbuck, William H./Hedberg Bo (2001) S. 330.

<sup>300</sup> Vgl. Terhart, Ewald (2005), S. 52-53.

<sup>301</sup> Quelle: In Anlehnung an Starbuck, William H./Hedberg, Bo (2001), S. 334.

Aus kognitivistischer Sicht ist Lernen die Ausbildung kognitiver Strukturen, mentaler Modelle und von Schemata, wobei nicht passiv aufgenommen und verarbeitet wird, sondern aktiv strukturiert und konstruiert wird.<sup>302</sup> Der Lernprozess ist hier primär als Informationsverarbeitungsprozess zu verstehen.<sup>303</sup> Das menschliche Gehirn ist der informationsverarbeitende Apparat, der Informationen wahrnimmt, erkennt, daraus Regeln ableitet und damit Probleme löst.<sup>304</sup> Aus kognitiver Sicht ist menschliches Verhalten nicht allein durch Stimulus und Reaktion (S-R-Modell) zu erklären und beruht nicht allein auf exogenen Faktoren. Der passive Rezipient des Behaviourismus wird in der kognitiven Lerntheorie zu einem aktiv Lernenden, der Informationen aufsucht und sein Wissen erweitert und differenziert.<sup>305</sup>

Die kognitive Entwicklungstheorie wurde vor allem durch den Schweizer *Jean Piaget* (1896–1980) geprägt. Das wissenschaftliche Werk *Piagets* versucht, die Erkenntnistheorie mit empirischer Forschung zu verbinden. *Piaget* beobachtete die Verhaltensweisen von Kindern unterschiedlichen Alters in verschiedenen experimentellen Situationen und beschrieb, wie diese Kinder je nach ihrem altersspezifischen Erkenntnisstand Probleme lösten.<sup>306</sup>

Entwicklung im Sinne des Kognitivismus ist ein aktiver Prozess eines Individuums, in dessen Verlauf das Individuum durch die aktive Auseinandersetzung mit der Umwelt Erkenntnisse aufbaut.<sup>307</sup> Die kognitiven Strukturen eines Menschen werden dabei dazu benutzt, den Organismus an seine Umwelt anzupassen, zu adaptieren.<sup>308</sup> Die Anpassungsleistung (*Adaption*) besteht entweder darin, dass der Mensch sein eigenes Ver-

---

<sup>302</sup> Vgl. *Bannert, Maria* (2007), S. 21–22.

<sup>303</sup> Vgl. ebd.; vgl. *Göhlich, Michael/Wulf, Christoph/Zirfas, Jörg* (2007), S. 10–11.

<sup>304</sup> Vgl. *Holzkamp, Klaus* (1995), S. 118–120, und *Starbuck, William R./Hedberg, Bo* (2001), S. 333.

<sup>305</sup> Vgl. *Terhart, Ewald* (2005), S. 54.

<sup>306</sup> Vgl. *Baumgart, Franzjörg* (2007a), S. 203–204, und *Piaget, Jean* (1999), S. 153–210, mit Beschreibung der einzelnen Phasen.

<sup>307</sup> Vgl. *Baumgart, Franzjörg* (2007a), S. 205.

<sup>308</sup> Vgl. ebd.

halten ändert und sich damit der Umwelt anpasst (*Akkomodation*), oder der Mensch gestaltet und verändert seine Umwelt in der Weise, dass sie mit den eigenen Bedürfnissen und Möglichkeiten übereinstimmt (*Assimilation*).<sup>309</sup> Im Lauf der Entwicklung eines Menschen führt das Zusammenspiel von Assimilation und Akkomodation zum Aufbau von Wissen in immer höher organisierten Strukturen.<sup>310</sup> Die Triebfeder für die Veränderungen ist der sog. Prozess der *Äquilibration*. Nach *Piaget* hat der Organismus die selbstregulatorische Tendenz, ein Gleichgewicht zwischen sich und den ihn umgebenden Bedingungen herzustellen und aufrechtzuerhalten. Die Äquilibration ist dabei sowohl der Zustand der Gleichgewichtsherstellung als auch der dahin führende Prozess.<sup>311</sup>

Das S-R-Modell wird von *Piaget* zu einem S-R-O-Modell ausgebaut, wobei im Mittelpunkt der Untersuchungen das „O“ für „organism“ steht und für die Prozesse, die in diesem Organismus ablaufen.<sup>312</sup> In diesem Zusammenhang prägte *Piaget* auch einen neuen Lernbegriff, nämlich den des spontan strukturierenden Lernens.<sup>313</sup> Danach ist strukturierendes Lernen in Abgrenzung zum Lernen im behavioristischen Sinne situationsunspezifisch und nicht umkehrbar.<sup>314</sup> Die kognitiven Strukturen werden stufenweise ausgebildet und ermöglichen eine immer bessere Anpassung des Menschen an seine Umwelt.

Die Theorie *Piagets* wurde von *Lawrence Kohlberg* (1927–1987) weiterentwickelt.<sup>315</sup> *Kohlberg* hat sich vor allem mit der Entwicklung des moralischen Urteils bei Kindern und Jugendlichen beschäftigt. Er dehnt die

---

<sup>309</sup> Vgl. *Trautner, Hanns Martin* (1997), S. 157. Zusätzlich *Ennenbach, Wilfrid/ Westphal, Erich* (1980), S. 33.

<sup>310</sup> Vgl. *Scholl, Wolfgang* (1992), S. 903.

<sup>311</sup> Vgl. *Trautner, Hanns Martin* (1997), S. 171.

<sup>312</sup> Vgl. *Erpenbeck, John/Heyse, Volker* (1999), S. 534.

<sup>313</sup> Vgl. *Trautner, Hanns Martin* (1997), S. 170.

<sup>314</sup> Vgl. ebd.

<sup>315</sup> Vgl. ebd., S. 192-193.

kognitive Sichtweise auf Veränderungen des sozialen Verhaltens aus und führt den Begriff des Rollenverhaltens („role-taking“) ein.<sup>316</sup> Seine Feststellung ist, dass soziale Interaktion auch das Hineinversetzen in Positionen des anderen und in dessen Rollenverständnis beinhaltet. Gibt es also in einer sozialen Gruppe, z. B. eine Familie oder auch eine Organisation, Gelegenheiten, Rollen zu übernehmen, so wird die Entwicklung eines Individuums – im Hinblick auf seine moralische Position wie auch auf sein Gesamtverhalten – beschleunigt.<sup>317</sup>

Die kognitive Entwicklungs- und Lerntheorie ist primär deskriptiver Natur und liefert nur unzureichende Erklärungen für die Ausprägung von Verhaltensunterschieden. Insbesondere der Einfluss von sozialer Klasse, Geschlecht, Kultur und Nation wird bei der Entwicklung des Denkens vernachlässigt.<sup>318</sup>

Der Mensch wird als rein rationales Wesen betrachtet. Damit wird die Frage nach dem Einfluss von Emotionen und Sozialverhalten auf die Entwicklung und das Lernen weitgehend ausgeblendet. *Kohlberg* hat sich zwar mit der Entwicklung von Moral und darüber hinaus auch mit der Definition von Geschlechterrollen beschäftigt. Diese Bereiche stellen jedoch nur einen kleinen Teil nicht-kognitiver Aspekte der Entwicklung dar.<sup>319</sup>

### 3.2.3 *Konstruktivistische Lerntheorien*

In den 1960er-Jahren läutete der Kognitivismus mit seiner Betonung mentaler Vorgänge und der Abkehr vom Behaviorismus die Wende in

---

<sup>316</sup> Vgl. *Kohlberg, Lawrence* (1984), S. 9, und *Kohlberg, Lawrence* (1981), S. 43, mit Bezug zu *Piaget* und *Dewey*.

<sup>317</sup> Vgl. *Kohlberg, Lawrence* (1984), S. 202.

<sup>318</sup> Der Einfluss des Geschlechts und auch der Nationalität (insbesondere im Vergleich des Lernverhaltens von Studenten unterschiedlicher Herkunft aus Hongkong) wird in späteren Studien zu den Lernstrategien von Studenten näher beleuchtet. Vgl. Abschnitte 4.1.4 und 4.1.21.

<sup>319</sup> Vgl. weiterführend zur Rolle der Frau im US-amerikanischen Berufsstand *Lehman, Cheryl* (1992), S. 261-285.

der Lerntheorie ein. Mit dem Beginn der 1990er-Jahre fand dann der Konstruktivismus eine rasch wachsende Gemeinde von Befürwortern. *Reinmann-Rothmeier* und *Mandl* stellen 1997 fest: „Die Debatte um den *Konstruktivismus* in der Pädagogischen Psychologie verläuft in den letzten Jahren sehr intensiv, infolge der Vielschichtigkeit und Vieldeutigkeit des Konstruktivismusbegriffs allerdings auch recht diffus.“<sup>320</sup>

Der Schritt vom Kognitivismus zum Konstruktivismus scheint nur klein zu sein, die Unterschiede zwischen den Theorien sind jedoch erheblich. Während aus kognitivistischer Sicht Lernen ein Prozess der Informationsverarbeitung ist, bei dem Sachverhalte aufgenommen, erkannt und verarbeitet, also erlernt werden, ist der Mensch aus konstruktivistischer Sicht ein informatorisch geschlossenes System.<sup>321</sup> Dies bedeutet, dass der Mensch aus seiner Umwelt keine Informationen generieren kann, sondern sie aus der Übermittlung von Nachrichten selbst erzeugt. Aufnahme, Erkennen und Verarbeitung von Nachrichten (Lernstoff) sind daher keine Informationsverarbeitung, sondern werden durch Konstruktionsprozesse des Gehirns gesteuert und erst im Anschluss daran zur Information.<sup>322</sup>

Als Hauptvertreter des radikalen Konstruktivismus werden die Neurobiologen *Humberto R. Maturana* und *Francisco J. Varela*, der Physiker *Heinz von Foerster* und der Mathematiker und Psychologe *Ernst von Glasersfeld* benannt.<sup>323</sup> Danach ist jedes Lebewesen ein sog. Autopoietisches System, das wie eine Maschine arbeitet und selbstorganisiert, operational geschlossen und strukturdeterminiert Wissen produziert. Lebewesen werden als autonome Wesen angesehen.<sup>324</sup> „In Lernsituationen werden Gedächtnisinhalte erinnert, indem vorhandene neuronale Assoziations-

---

<sup>320</sup> *Reinmann-Rothmeier, Gabi/Mandl, Heinz* (1997), S. 367.

<sup>321</sup> Vgl. *Göhlich, Michael/Wulf, Christoph/Zirfas, Jörg* (2007), S. 11.

<sup>322</sup> Vgl. *Mujan, Dzermal* (2006), S. 87.

<sup>323</sup> Vgl. *Göhlich, Michael/Zirfas, Jörg* (2007), S. 25.

<sup>324</sup> Vgl. *Maturana, Humberto R./Varela Francisco J.* (1984), S. 55.



areale aktiviert werden, Netze von Nervenzellen werden neu geknüpft, biochemische Botenstoffe (die z. B. Emotionen ‚transportieren‘) werden ‚ausgeschüttet‘, Synapsen werden elektrisch ‚erregt‘ und beim Lernen verstärkt. Denken, Lernen und Fühlen sind an solche neuronalen Prozesse gebunden, die sich größtenteils einer bewussten Steuerung durch unser Ich entziehen.<sup>325</sup> Der Lernbegriff von *Maturana/Varela* ist allerdings eher behavioristisch geprägt und besagt: „Wenn sich [...] Strukturen, die ein gewisses Verhalten bei den Mitgliedern einer Spezies möglich machen, nur beim Vorliegen einer besonderen Geschichte von Interaktionen entwickeln, dann sagt man, diese Strukturen seien ontogenetisch und die Verhaltensweisen *erlernt*.“<sup>326</sup> Diese Sichtweise ist vor allem neurobiologisch fundiert, blendet jedoch Umwelteinflüsse weitgehend aus.

Die neurobiologisch fokussierte Sichtweise wird beim sozio-konstruktivistischen Ansatz von *Berger* und *Luckmann* um die Interaktionen des Menschen mit seiner sozialen Umwelt ergänzt. Wegbereiter dieses Ansatzes sind die Soziologen *Peter L. Berger* und *Thomas Luckmann* mit ihrer Abhandlung „The Social Construction of Reality“ aus dem Jahre 1966. „Man’s specific humanity and his sociality are inextricably intertwined. *Homo sapiens* is always, and in the same measure, *homo socius*.“<sup>327</sup> Es wird postuliert, dass die jeweilige Gesellschaftsordnung den Menschen prägt, der Mensch aber wechselseitig selbst die ihn umgebende Gesellschaftsordnung beeinflusst und auch durch diese geprägt wird. Die Konstruktion von Wirklichkeit ist nach *Berger/Luckmann* nicht allein durch das Individuum bestimmt, sondern die innerhalb einer Gesellschaft konstruierte Wirklichkeit bestimmt das Zusammenleben und die Verständigung. Damit werden auch die Lernaktivitäten der Menschen geprägt und unterschieden, weil jede Kultur Wissen individuell je nach Erfahrung,

---

<sup>325</sup> Siebert, Horst (2005), S. 13.

<sup>326</sup> Maturana, Humberto R./Varela, Francisco J. (1987), S. 187-188

<sup>327</sup> Berger, Peter L./ Luckmann, Thomas (1991), S. 69.

ökologischer und ökonomischer Basis unterschiedlich definiert und einsetzt.<sup>328</sup> Daraus folgt jedoch, dass aufgrund des sozio-kulturellen Einflusses unterschiedliche Konstruktionen der Wirklichkeit entstehen können. Das führt zu Unsicherheit, da es keine allgemeingültige Wahrheit mehr gibt.<sup>329</sup> Diese Ungewissheit stellt einen Kritikpunkt an der konstruktivistischen Lerntheorie dar.

### 3.2.4 *Schlussfolgerungen aus den lerntheoretischen Ansätzen*

Der behavioristische Ansatz betont den Einfluss von exogenen Faktoren auf den Lernprozess des Menschen und blendet endogene Faktoren aus. Bestimmte Prinzipien können aber bei der Formulierung von Fortbildungsseminaren integriert werden. Hierzu gehört insbesondere das Prinzip von Lob und Tadel, das ein wichtiges Reiz-Reaktions-Schema darstellt und Lernerfolge anregen kann<sup>330</sup> sowie insbesondere bei der Integration von Lernerfolgskontrollen zum Tragen kommt. Weiterhin spielen Wiederholungselemente und Feedback eine Rolle, deren Einsatz sich aus der behavioristischen Lerntheorie ableitet.<sup>331</sup>

Aus der kognitiven Entwicklungs- und Lerntheorie lassen sich die folgenden pädagogisch-didaktischen Schlussfolgerungen ziehen, die im Rahmen der empirischen Untersuchung von Bedeutung sind und daher in diese einfließen:

---

<sup>328</sup> Vgl. Berger, Peter L./ Luckmann, Thomas (1991), S. 15.

<sup>329</sup> Vgl. Arnold, Rolf/Siebert, Horst (2006), S. 35. Genau die Tatsache, dass es keine allgemeingültige Wahrheit mehr gibt, hat einen Einfluss auf die Ausgestaltung des Lernprozesses. Interpretiert man den IFRS-Lernprozess im konstruktivistischen Sinne, dann muss der Lerner im Lernprozess mit einem Instrumentarium ausgestattet werden, das es ermöglicht, mit genau dieser Situation umzugehen, dass es mehrere Lösungsmöglichkeiten („Wahrheiten“) gibt.

<sup>330</sup> Vgl. hierzu Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 136. Die Verfasser nennen das Lob-Tadel-Prinzip jedoch „Orientierung am Erfolg“ oder „reinforcement“.

<sup>331</sup> Vgl. Smith, G. Stevenson (2004), S. 6.

- Bei der Konzeption eines Fortbildungsseminars ist von den gegebenen Wissensstrukturen der Teilnehmer auszugehen.<sup>332</sup>
- Der Lernende muss sich aktiv mit dem Lehrstoff auseinandersetzen, der Lehrende kann hierzu nur Hilfestellung bei der Konstruktion von Wissenstrukturen leisten.<sup>333</sup>
- Das individuelle Lerntempo der Lernenden ist zu berücksichtigen, um dem Gedanken der Selbststeuerung Ausdruck zu verleihen.<sup>334</sup>
- Kommunikation und soziale Interaktion tragen dazu bei, dass der Lernstoff schneller und effektiver vermittelt wird. Insofern kann Frontalunterricht<sup>335</sup> kein probates Mittel zur Vermittlung des Lernstoffes sein.<sup>336</sup>

Die Schlussfolgerung ist, dass der Lehrende nunmehr zum Vermittler zwischen externem Wissen und internen kognitiven Strukturen der Lernenden wird. Der Lernerfolg kann dadurch positiv beeinflusst werden, dass auf die Lerngruppe eingegangen und die Informationsvermittlung auf sie abgestellt wird. Lernen ist ein Dialog. Diese Funktion wird auch bei der Vermittlung von internationalen Rechnungslegungsnormen an WP von Bedeutung sein und daher als theoretisches Grundgerüst dienen können.

---

<sup>332</sup> Vgl. *Ennenbach, Wilfried/Westphal, Erich* (1980), S. 118. Die vorhandene Wissensstruktur von IFRS-Seminarteilnehmern wird in der späteren empirischen Untersuchung als Variable in der Dimension der lerninfrastrukturellen Einflussfaktoren abgefragt. Vgl. Abschnitte 5.4.1.3.5 zur Wissensvermittlung und 5.4.1.3.6 zum Umfang der Wissensvermittlung sowie 5.4.1.3.10 zur Wissensvertiefung in den untersuchten Seminaren.

<sup>333</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (1998), S. 68. Die Verfasser sprechen von affektiver Besetzung des angebotenen Wissen und einer Einübung.

<sup>334</sup> Zur Einschätzung der Lerntempoflexibilität Abschnitt 5.4.1.3.14. In der eigenen empirischen Untersuchung wird eine Variable abgefragt, die sich mit dem Lerntempo auseinandersetzt.

<sup>335</sup> Frontalunterricht ist definiert als Unterrichtspraxis, die primär vom Lehrer gesteuert und durch Anschauungsmaterial unterstützt wird. Sie dient vor allem der Vermittlung von Fachwissen. Vgl. *Flehsig, Karl-Heinz* (1996), S. 98.

<sup>336</sup> Vgl. *Trautner, Hanns Martin* (1997), S. 226. Die soziale Interaktion ist Teil der pädagogischen Fähigkeiten des Referenten. In der eigenen empirischen Untersuchung werden diese Fähigkeiten über eine Variable zur Wissensvermittlung näher beleuchtet. Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.5. Weiterhin ist soziale Interaktion Teil der Lernstrategieitems. Vgl. Abschnitt 5.2.2.

Mit dem konstruktivistischen Ansatz lassen sich Methoden und Prinzipien für die Ausgestaltung eines Fortbildungskonzepts, also des Lernprozesses, theoretisch begründen. Danach müssen Lernprozesse aktiv, selbstgesteuert und unter Berücksichtigung von sozialen und kulturellen Gegebenheiten entworfen werden.<sup>337</sup> Weiterhin soll das Lernen auf bestimmte praktische Situationen vorbereiten, für die ein Instrumentarium an Problemlösungs- und Selbststeuerungsmechanismen entwickelt wird. Darüber hinaus soll das inhaltliche Wissen mit realen Erfordernissen verknüpft werden, ohne jedoch den Lernenden mit der Praxis zu überfordern. Frontalunterricht ist demnach nicht die angemessene Lehrmethode, um einen Lernstoff problem- und handlungsorientiert zu vermitteln und die Selbstorganisation des Lernenden zu fördern.<sup>338</sup> Als Lehrmethoden kommen daher arbeitsanaloge Lernaufgaben, Fallstudien oder fallorientiertes E-Learning in Betracht, um das erworbene Wissen in Bezug zur Wirklichkeit zu setzen. Die strukturierte Anordnung von Lehrmaterialien, Lehrmethoden, Lehrern, Medien etc. schafft ein Lernumfeld<sup>339</sup>, in welchem der Lernende an diesen Lernprozessen teilnimmt und sich in ihnen weiter entwickelt.<sup>340</sup>

Kritik an der konstruktivistischen Lerntheorie wird in unterschiedlicher Richtung geäußert: Zum einen wird das Konzept der Autopoiese dahingehend kritisiert, dass sich Lernen nicht von außen determinieren lässt, da die Konstruktion von Wissen ein allein intrinsischer Prozess ist.<sup>341</sup> Zum anderen bleibt die Frage offen, welche Funktion ein Lehrender noch hat, wenn er eine Lehrveranstaltung abhält, jedoch keine objektiven Inhalte mehr

---

<sup>337</sup> Vgl. *Smith, G. Stevenson* (2004), S. 6.

<sup>338</sup> Vgl. *Mujan, Dzermal* (2006), S. 87.

<sup>339</sup> Vgl. *Zimmer, Gerhard* (1996), S. 16.

<sup>340</sup> Vgl. weiterführend zur Entwicklung von E-Learning Produkten *Dathe, Sebastian/Hendricks, Wilfried* (2007), S. 2-3.

<sup>341</sup> Vgl. *Arnold, Rolf/Siebert, Horst* (2006), S. 39.

vermitteln kann, sondern seine Aufgabe allein darin besteht, den Lernenden zu einer eigenen Konstruktion der Wirklichkeit zu animieren.<sup>342</sup>

Der folgende Abschnitt zeigt die Verbindung zwischen dem Lernprozess und der Umwelt im Sinne der Organisation, in der der WP agiert. Aus dieser Verknüpfung ist auch die Lernstil- und Lernstrategieforschung hervorgegangen, die das Lernverhalten des Individuums in unterschiedlichen Lernsituationen untersucht.

### 3.3 Lernprozesse

#### 3.3.1 Definition und Ziele

Im Fokus der Lerntheorien stehen das Individuum und seine Lernprozesse. Aus Sicht der Systemtheorie ist jedoch nicht der individuelle Lernprozess entscheidend, sondern das Zusammenspiel von Organisation und Individuum.<sup>343</sup> Im Mittelpunkt der systemtheoretischen Betrachtung steht die „Wechselwirkung zwischen Individuum und Organisation“<sup>344</sup>.

Organisationales Lernen wird nach *Probst/Büchel* wie folgt definiert: „Unter organisationalem Lernen ist der Prozess der Veränderung der organisationalen Wissensbasis, die Verbesserung der Problemlösungs- und Handlungskompetenz sowie die Veränderung des gemeinsamen Bezugsrahmens von und für Mitglieder innerhalb der Organisation zu verstehen.“<sup>345</sup> Daraus folgt, dass das individuelle Wissen des einzelnen Lernenden mit dem Leitbild und den Zielen der Organisation, zu der das Individuum gehört, verbunden werden und in Einklang gebracht werden muss.

---

<sup>342</sup> Vgl. *Arnold, Rolf/Siebert, Horst* (2006), S. 35.

<sup>343</sup> Vgl. *Florian, Michael/Fley, Bettina* (2004), S. 74.

<sup>344</sup> *Probst, Gilbert J. B./Büchel, Bettina S. T.* (1998), S. 17. In der Voraufage enthielt die Definition auch die Veränderung der Wertbasis des Unternehmens, die insbesondere für die Arbeit in einer WPG von Bedeutung ist. Vgl. *Probst, Gilbert J. B./Büchel, Bettina S. T.* (1994), S. 17.

<sup>345</sup> Ebd.

Das Individuum ist der Berufsträger, die Organisation kann in zweierlei Weise ausgeprägt sein: Zum einen ist unter Organisation der Berufsstand des WPs in seiner Gesamtheit zu verstehen – ggf. organisiert in einer berufsständischen Vereinigung –, zum anderen ist mit der Organisation das Unternehmen gemeint, in welcher der WP angestellt ist oder in welcher er als freiberuflich tätiger WP arbeitet. Konkret betrachtet steht auf der einen Seite dieses Abstimmprozesses<sup>346</sup> das individuelle Wissen des einzelnen WPs und auf der anderen Seite das organisationale Wissen in Form von Programmen (Unterlagen, Datenbanken, Richtlinien), die die handlungsleitende Theorie der Organisation, welcher der WP angehört, einbezieht.<sup>347</sup> Im Rahmen des organisationalen Lernprozesses müssen die individuellen Erfahrungswelten und Ziele des Einzelnen mit denen der Organisation verknüpft werden.<sup>348</sup> Dabei werden im besten Fall die individuellen Lernmotive und -bedürfnisse Teil des kollektiven Bezugsrahmens der Organisation.

Das Zusammenspiel von individueller und kollektiver Wirklichkeit wird je nach Art des Unternehmens und den Sparten der Weiterbildung (kaufmännische, technische, rechtliche Weiterbildung etc.) unterschiedlich ausgestaltet sein. *Marsick/Watkins* sehen beim Lernprozess von sog. „professionals“ Unterschiede zur traditionellen Weiterbildung.<sup>349</sup> Den Unterschied begründen sie damit, dass „professionals“ autonom, selbstorganisiert und selbstgesteuert lernen, während auf der anderen Seite das Lernen insbesondere durch externe Berufsgrundsätze beeinflusst wird, die nicht von der Organisation<sup>350</sup> gesetzt werden.<sup>351</sup> Die externen Berufs-

---

<sup>346</sup> Vgl. zur Komplexität des Zusammenspiels *Virkunnen, Jaakko/Kuutti, Kari* (2000), S. 293.

<sup>347</sup> Vgl. *Argyris, Chris/Schön, Donald A* (2006), S. 31.

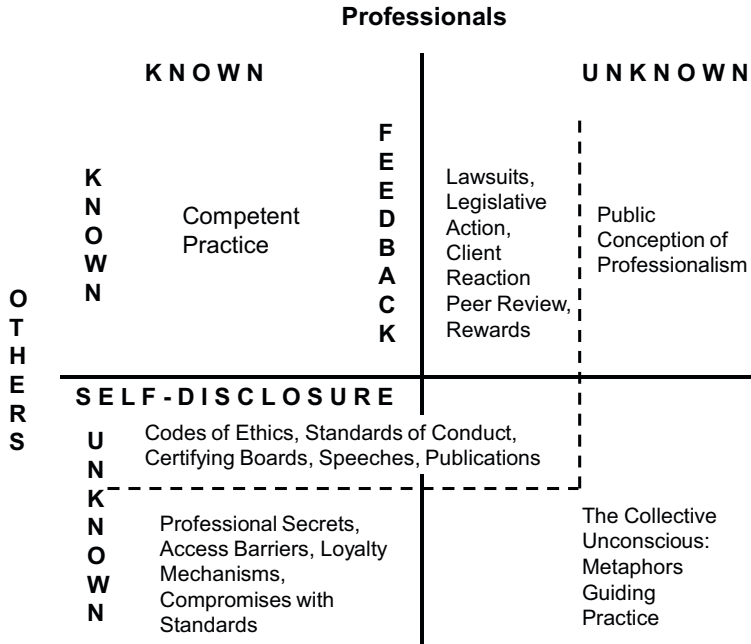
<sup>348</sup> Vgl. *Probst, Gilbert J. B./Büchel, Bettina S. T.* (1998), S. 20. Die Autoren sprechen von Brücke zwischen kollektiver und individueller Rationalität.

<sup>349</sup> Vgl. *Marsick, Victoria J./Watkins, Karen E.* (1990), S. 44.

<sup>350</sup> Hier wird der Begriff „Organisation“ im engeren Sinne verwendet, nämlich nur als die Organisation, in welcher der WP arbeitet.

<sup>351</sup> Vgl. *Marsick, Victoria J./Watkins, Karen E.* (1990), S. 46.

grundsätze<sup>352</sup> sind allerdings immer mit den organisationalen Werten und Grundsätzen der Organisation verbunden. Sie sollten daher Teil der persönlichen Ziele des einzelnen WPs sein.<sup>353</sup> Genau dieses Umfeld ist beim Lernprozess zu berücksichtigen und im nachstehenden sog. Johari-Fenster wiedergegeben.



**Abbildung 15: Johari-Fenster<sup>354</sup>**

<sup>352</sup> Vgl. zu den normativen Grundlagen eingeeengt auf die Fortbildung des WP, die gleichfalls Berufsgrundsätze sind, vgl. Kapitel 2.

<sup>353</sup> Gleiches gilt auch für die Fachmitarbeiter eines WPs oder einer WPG, die nicht Berufsträger sind.

<sup>354</sup> Das Johari-Fenster stellt das Verhältnis von individuellem und organisationalen Lernen bei sog. „Professionals“ dar. Quelle: In Anlehnung an *Marsick, Victoria J./Watkins, Karen E. (1990), S. 45.*

### 3.3.2 Lernprozesse in Organisationen

Die konstruktivistische Lehr-Lern-Theorie ist die aktuelle Grundlage der pädagogischen Psychologie. In dieser Sichtweise ist Lernen ein selbst-gesteuerter Prozess, der insbesondere eine Verknüpfung von Vorwissen, eigenen Erfahrungen, Motivation und der Fähigkeit zur Umsetzung dieser Faktoren darstellt. Dies heißt jedoch auch, dass dispositionale Grundlagen, wie Begabung und Intelligenz, mit zunehmendem Alter im Verhältnis zu mehrjährig gewonnenen Lernerfahrungen an Bedeutung für den Lernprozess verlieren.<sup>355</sup>

Der Lernprozess, der innerhalb der Organisation abläuft, wird nach *Argyris/Schön* je nach seiner Qualität als single loop oder double loop learning<sup>356</sup> bezeichnet (Einschleifen-/Doppelschleifen-Lernen). Einschleifen-Lernen bezeichnet Lernprozesse, bei denen zugrunde liegende Handlungstheorien unverändert gelassen werden; lediglich die Annahmen je nach Eintritt eines Ereignisses werden verändert.<sup>357</sup> Damit erfolgt eine Anpassung an die Umfeldbedingungen – der Prozess wird als Anpassungslernen bezeichnet.<sup>358</sup> Übertragen auf den WP und das Lernen internationaler Rechnungslegungsgrundsätze bedeutet dies, dass Themenkreise, die in der Organisation bei Reviews von IFRS-Abschlüssen verstärkt auftreten und bei denen ggf. auch Fehler aufgedeckt werden, Gegenstand des Lernprozesses sein sollten, soweit sie als wesentlich gelten.<sup>359</sup>

<sup>355</sup> Vgl. *Gruber, Hans/Harteis, Christian* (2008), S. 214. Genau dieser Erfahrungsaspekt und das Vorwissen sind daher als Schwerpunkt von Fortbildungsmaßnahmen zu betonen.

<sup>356</sup> Vgl. *Argyris, Chris* (1964), S. XIII. Argyris benennt die englischen Begriffe.

<sup>357</sup> Vgl. *Argyris, Chris/Schön, Donald A.* (2006), S. 35-36; *Ahrweiler, Petra/Pyka, Andreas/Gilbert, Nigel* (2004), S. 166–167, und *Munjan, Dzermal* (2006), S. 91.

<sup>358</sup> Vgl. *Probst, Gilbert J. B./Büchel, Bettina S. T.* (1994), S. 36, und *Stork, Werner* (2001), S. 1168.

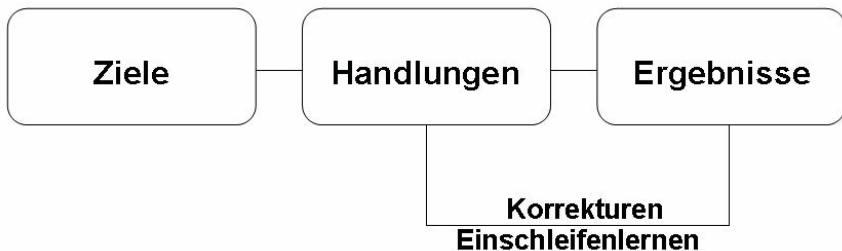
<sup>359</sup> Zum Berücksichtigung der Verknüpfung von organisationalen mit individuellem Lernen gehört auch der Einsatz von IFRS Expert Reviewern bei IFRS-Fortbildungsseminaren. Vgl. zur Einschätzung der Teilnehmer dazu weiterführend Abschnitt 5.4.1.3.17.



### 3.3.2.1 Der Prozess des Anpassungslernens

Im Prozess des Anpassungslernens werden Handlungen und ein Ergebnis dieser Handlung mit den Annahmen und Strategien der Organisation verbunden, indem eine einmalige Rückmeldung erfolgt (eine Rückmeldeschleife oder „single loop“).<sup>360</sup>

Die Wertvorstellungen und Normen, d. h. die Richtlinien der Organisation, bleiben jedoch unverändert.<sup>361</sup> Das sog. single loop learning oder Anpassungslernen stellt sich grafisch wie folgt dar:



**Abbildung 16:** Anpassungslernen<sup>362</sup>

### 3.3.2.2 Der Prozess des Veränderungslernens

Bestimmte Umfeldbedingungen erfordern mehr als nur eine einfache Verhaltensanpassung. Es wird eine substanzielle Veränderung in der Beziehung zwischen den äußeren Anforderungen (Änderungen in der

<sup>360</sup> Vgl. Argyris, Chris/Schön, Donald A. (2006), S. 36.

<sup>361</sup> Vgl. hierzu auch aktuellere Ausführungen in Morgan, Gareth (2006), S. 86. Morgan beschreibt insbesondere die „defensive routines“. Mit defensivem Verhalten wird Veränderungslernen verhindert und die in der lernenden Organisation aufgestellten Regeln werden weder hinterfragt noch verändert.

<sup>362</sup> Quelle: In Anlehnung an Argyris, Chris (1990), S. 92.

Marktlage<sup>363</sup>, Gesetzesänderungen, Wettbewerb etc.) und der Organisation erforderlich.<sup>364</sup>

Diese Ebene eines Lernprozesses wird als Veränderungslernen oder Doppelschleifen-Lernen bezeichnet. Das Doppelschleifen-Lernen (double loop) wird von *Argyris/Schön* wie folgt definiert: „Unter Doppelschleifen-Lernen verstehen wir ein Lernen, das zu einem Wertewechsel sowohl der handlungsleitenden Theorien als auch der Strategien und Annahmen führt. Die Doppelschleife bezieht sich auf die beiden Rückmeldeschleifen, die die festgestellten Auswirkungen des Handelns mit den Strategien und Wertvorstellungen verbinden, denen die Strategien dienen. Strategien und Annahmen können sich gleichzeitig mit einem Wertewechsel oder als Folge davon ändern.“<sup>365</sup>

Das Veränderungslernen macht es jedoch notwendig, dass sowohl adaptiertes Wissen als auch bestimmte organisationale Werte und Normen hinterfragt und ggf. an die veränderten Umfeldbedingungen angepasst werden. Durch diese Veränderung erfährt der organisationale Bezugsrahmen eine Weiterentwicklung – die Organisation als solche hat gelernt.<sup>366</sup> Bezogen auf das o. g. Beispiel einer WPG würde beim Doppelschleifen-Lernen auch eine Veränderung der Normen der Organisation erfolgen, die sich aus den erkannten Fehlern oder neuen IFRS-Themenkreisen ergibt. Dies bedeutet z. B., dass die WPG eine bestimmte Auslegung zu einem Thema der internationalen Rechnungslegung verändert und dies in ihren entsprechenden

---

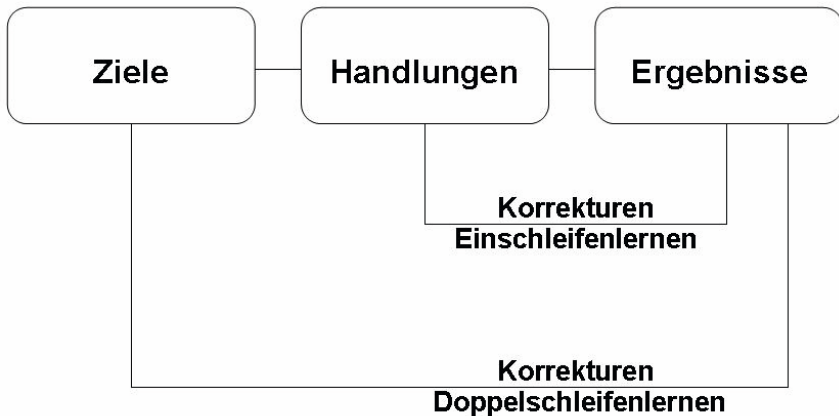
<sup>363</sup> Vgl. exemplarisch zur Reaktion der Organisation auf Änderung der äußeren Anforderungen (hier: Reaktion auf die globale Finanzkrise) *Ernst & Young LLP* (2008a), S. 1-72. Mit dieser Publikation, die auch an Mandanten weitergegeben werden kann, reagiert die Organisation auf Änderungen des Finanzmarktes und stellt gleichzeitig seine Position bezüglich des Einflusses auf die Rechnungslegung dar. Diese ist dann mit den Positionen des einzelnen WPs in Einklang zu bringen.

<sup>364</sup> Vgl. *Probst, Gilbert J. B./Büchel, Bettina S. T.* (1994), S. 36-37.

<sup>365</sup> *Argyris, Chris/Schön, Donald A.* (2006), S. 36.

<sup>366</sup> Vgl. *Probst, Gilbert J. B./Büchel, Bettina S. T.* (1994), S. 36-37, und *Stork, Werner* (2001), S. 1168-1169.

firmeninternen Publikationen dem Individuum zur Kenntnis gibt.<sup>367</sup> Dieser Prozess wird durch einzelne Kollektivmitglieder für die Organisation ausgelöst.<sup>368</sup> Grafisch zeigt das Veränderungslernen folgenden Ablauf:



**Abbildung 17: Veränderungslernen<sup>369</sup>**

*Argyris/Schön* erkennen jedoch auch an, dass die Theorie des „double-loop learning“ in der Praxis oftmals durch die Bürokratisierung von Organisationen konterkariert wird, weil diese Bürokratisierung zu einer Fragmentierung von Denk- und Handlungsmustern führen kann.<sup>370</sup> Die Tatsache, dass Normen nicht offen (mit Mandanten) diskutiert werden können, führt zu defensivem Verhalten und zu einer bewussten oder unbewussten Verschleierung von möglichen Fehlern.<sup>371</sup> Diese „kognitive Verzerrung“

<sup>367</sup> Dies können z. B. sog. Q&As (Questions & Answers) zur Auslegung von IFRS-Themen sein, die auf der Homepage des Unternehmens veröffentlicht sind. Vgl. weiterführend hierzu auch die Anforderungen der Lernenden nach solchen Quellen unter Abschnitt 5.4.1.3.12.

<sup>368</sup> In der Praxis werden die bereits genannten Q&As von der IFRS Expert Group nach interner Abstimmung unter den Experten neu in die interne Wissensdatenbank eingestellt oder angepasst.

<sup>369</sup> Quelle: In Anlehnung an *Argyris, Chris* (1990), S. 94, und *Munjan, Dzermal* (2006), S. 91.

<sup>370</sup> Vgl. *Morgan, Gareth* (2006), S. 86.

<sup>371</sup> Vgl. *Argyris, Chris* (1964), S. XVI. *Argyris* benutzt den Begriff „camouflage“; vgl. auch *Morgan, Gareth* (2006), S. 86, hier wird von „defensive routines“ gesprochen.

kann im „worst case“ dazu führen, dass Probleme und Fehler (hier z. B. Auslegung eines Mandanten zu einer IFRS-Norm, mangelnde Unterlagen für die Überprüfbarkeit von Prämissen des Mandanten) nicht aufgedeckt oder verwässert werden. Diese Gefahr des „Mandantendruckes“ wird auch von anderen Autoren diskutiert und als Problem angesehen, da die Doppelrolle des WPs als „professional“ und Mitarbeiter innerhalb einer Organisation, hier der WPG, Konflikte hervorrufen kann. Diese beruhen darauf, dass sich der WP auf der einen Seite dem Bürokratismus der Organisation unterordnen muss, auf der anderen Seite jedoch auch ein Vertreter des Berufsstandes ist und als solcher selbstständige Entscheidungen bei der Bildung eines professionellen Urteils fällen muss.

Dieser Gefahr ist im Rahmen des Lernprozesses gezielt entgegenzuwirken, um eine solche Reaktion in der Organisation zu verhindern. Ein möglicher Weg ist eine offene Gesprächs- und Problemlösungskultur, sowohl in spontanen Gesprächsrunden, die aktuell auftretende Problemfälle behandeln können, als auch innerhalb der Seminare zwischen Lehrendem und Lernenden. Auf diese Weise ist ein aktiver Diskurs über organisationale Werte und Normen möglich<sup>372</sup> und positive Veränderungen, die zeitnah erfolgen, ermöglichen Effizienz innerhalb der Abläufe.<sup>373</sup> Ein oft zitiertes Beispiel für das Versagen des Systems des „double loop learning“ – hier allerdings in Bezug auf die Rechnungslegungsregeln von US GAAP und nicht IFRS – in einer Wirtschaftsprüfungsorganisation ist der Fall Enron, bei dem defensives Verhalten über alle Hierarchiestufen hinweg zu der Verschleierung von bestimmten Bilanzierungspraktiken des Mandanten geführt hat.<sup>374</sup>

---

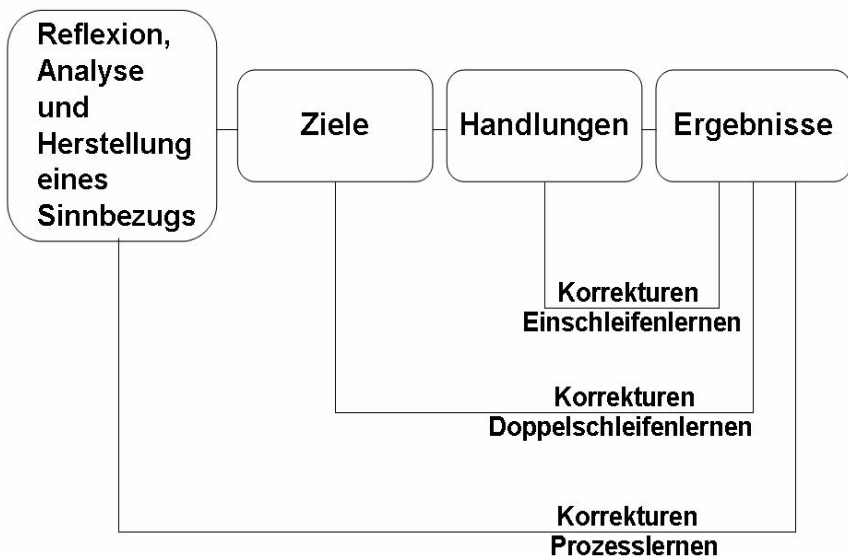
<sup>372</sup> Zu den organisationalen Werten gehört auch, dass ein positives Lernklima geschaffen und von den Führungskräften entsprechend gelebt wird.

<sup>373</sup> Zur Ausgestaltung in der Praxis und dem Wunsch des einzelnen Lernalters nach diesem Abstimmprozess in regelmäßigen Abständen vgl. Abschnitt 5.4.1.3.4.

<sup>374</sup> Weiterführend zu den Konsequenzen auf die Aus- und Fortbildung nach Enron Ravenscroft, Sue/Williams, Paul F. (2004), S. 22.

### 3.3.2.3 Der Prozess des Erfahrungslernens

Als höchste Ebene des organisationalen Lernprozesses stellt sich der Prozess des „Lernens zu lernen“ oder Prozesslernens dar.<sup>375</sup> Hierbei ist das Lernen selbst Gegenstand des Lernprozesses, d. h. dem Lernenden muss die Bereitschaft zu lebenslangem Lernen bereits inhärent sein<sup>376</sup> oder aber vermittelt werden. Elemente dieses Lernprozesses sind das Anpassungslernen und das Veränderungslernen, zusammengefasst in nachfolgender Abbildung des Prozesslernens.



**Abbildung 18: Prozesslernen**<sup>377</sup>

<sup>375</sup> Vgl. Argyris, Chris/Schön, Donald A. (2006), S. 44, die auch auf den Begriff des Zweitlernens verweisen, und Stork, Werner (2001), S. 1168-1169.

<sup>376</sup> Die Vorbereitung des Studenten auf die Arbeit im Berufsstand und die Entwicklung der Fähigkeiten zu lebenslangem Lernen wird zunehmend von den Universitäten als Aufgabe angesehen. Vgl. Kirkpatrick, Denise/ McLaughlan, Robert (2000), S. 24.

<sup>377</sup> Quelle: In Anlehnung an Probst, Gilbert J. B./Büchel, Bettina S. T. (1994), S. 38, die auf Argyris, Chris/Schön, Donald A. (2002) verweisen.

Jedes Handeln, jede Ausführung eines Auftrages setzt nicht nur Wissen voraus, sondern erzeugt schließlich auch eine permanente Schleife von Wissen – die Herstellung, Analyse und Reflexion eines Sinnbezuges. In diesem Zusammenhang wird deutlich, wie wichtig Erfahrung ist. Erfahrung gliedert sich in drei Komponenten, die für den Lernprozess unter Berücksichtigung von Erfahrungen bedeutsam sind. Die erste Komponente ist ein kognitiver Informationsverarbeitungsprozess. Der Prozess ist notwendig, um die Wissensmengen zu verarbeiten, die bei beruflicher Tätigkeit anfallen. Der Transfer von gelerntem Wissen in die berufliche Handlungssituation ist die zweite Facette von Erfahrung. Der Erwerb von Erfahrung bedeutet als dritte Komponente, dass der Lernprozess in komplexen, anwendungsorientierten Situationen stattfindet.<sup>378</sup> Erfahrungslernen stellt damit einen Prozess dar, mit dem Wissen durch die Transformation von Erfahrung generiert wird.<sup>379</sup> Basierend auf der Theorie des Erfahrungslernens wurden von Kolb die Prozessschritte abgegrenzt und eine Lernstildefinition formuliert.

### 3.3.3 Lernstile von Erwachsenen

Bei der Untersuchung eines existierenden Fortbildungskonzepts für die Vermittlung von Kenntnissen in IFRS ist zunächst zu berücksichtigen, dass Erwachsene andere Lernmerkmale aufweisen als Schüler und Studenten. Diese Lernmerkmale werden auch als Lernstil („learning style“) bezeichnet, wobei der Lernstil ein Bündel von kognitiven, affektiven und psychomotorischen Faktoren umfasst, die das Verhalten des Individuums im Lernumfeld charakterisieren.<sup>380</sup> Ein Lernstil deutet daher mehr in die

---

<sup>378</sup> Vgl. Gruber, Hans/Harteis, Christian (2008), S. 218.

<sup>379</sup> Vgl. Kolb, Alice Y./Kolb, David A. (2005), S. 2, mit Verweis auf Kolb, David A. (1984), S. 41.

<sup>380</sup> Duff, Angus (1998), S. 336, mit weiterem Verweisen. Duff sieht im Übrigen Kolbs LSI kritisch, insbesondere soweit daraus konkrete Richtlinien für das Lernen von Rechnungslegungsstudenten abgeleitet werden. Vgl. ebd., S. 343.

Richtung einer Typologie von persönlichen Eigenschaften einer Person.<sup>381</sup>

In den letzten 30 Jahren ist eine Fülle von Veröffentlichungen und Untersuchungen zu Lernstilen erschienen.<sup>382</sup> In Abgrenzung zum Lernstil ist die Lernstrategie als erweitertes metakognitives Prozessmuster definiert. Es handelt sich um vom „Lernenden selbst initiierte und zumindest anfänglich bewusst eingesetzte Abfolgen von organisierenden Handlungsplänen des Lernenden mit dem Ziel, den Lernprozess teilweise oder insgesamt zu optimieren“.<sup>383</sup> Exemplarisch wird hier der Lernprozess nach *Kolb* als Ausgangspunkt für die Ermittlung von Lernstilen näher beschrieben.

### 3.3.3.1 Der Lernprozess nach Kolb

Der theoretische Rahmen für die Darstellung von Lernmerkmalen wurde durch *David A. Kolb* im sogenannten „Learning Style Inventory“ – Lernstilinventar (LSI) gebildet.<sup>384</sup> Der Lernstiltest fußt, wie bereits beschrieben, auf der erfahrungsorientierten Lerntheorie („experiential learning theory“), die eine Weiterentwicklung der kognitivistischen Lerntheorie darstellt<sup>385</sup> und die Bedeutung von Erfahrung stärker betont.<sup>386</sup> Es wird berücksichtigt, dass Lernen vor allem auch die Problemlösungskompetenz der Lernenden schulen soll und nicht nur die Vermittlung von abstraktem Wissen ist.

Der Lernprozess nach *Kolb* gliedert sich in vier Teilbereiche, die von den individuellen Voraussetzungen, Zielen und Motivationen der Lernenden beeinflusst werden (siehe Abb. 19):

---

<sup>381</sup> Vgl. hierzu auch die Abgrenzung von Lernstil und Lernstrategie bei *Sharma, Divesh S.* (1997), S. 127.

<sup>382</sup> Vgl. Kapitel 4, bezüglich der wichtigsten Studien zu Lernstilen und -strategien.

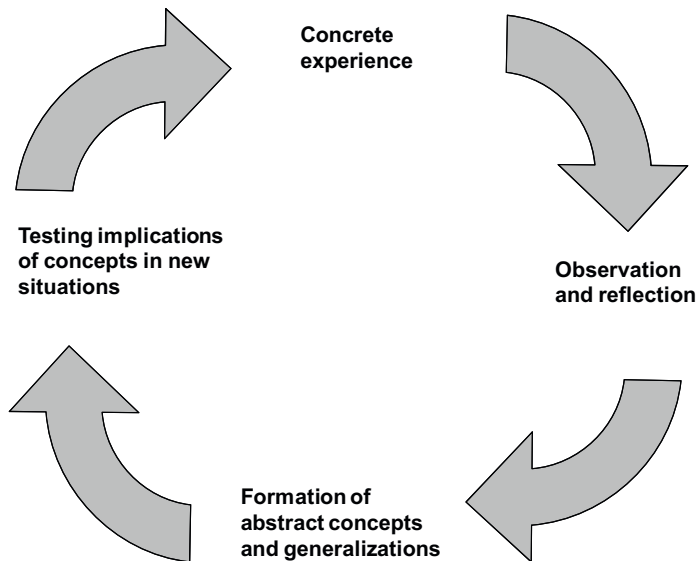
<sup>383</sup> Vgl. *Steiner, Gerhard* (2006), S. 198.

<sup>384</sup> Vgl. *Kolb, David A. et al.* (1984), S. 32.

<sup>385</sup> Vgl. zum Begriff des Erfahrungslernens Abschnitt 3.3.2.3.

<sup>386</sup> Vgl. *Schrader, Josef* (2008), S. 20. Damit tritt das Wissen selbst in den Hintergrund, während die Erfahrung mehr an Gewicht im Lernprozess erhält.

- concrete experience (CE) – konkrete Erfahrung oder Erfahrungslernen,
- reflective observation (RO) – reflektierte Beobachtung oder Beobachtungslernen,
- abstract conceptualization (AC) – abstrakte Begriffsbildung oder analytisch-begriffliches Lernen, und
- active experimentation (AE) – aktives Experimentieren oder experimentierendes Lernen.<sup>387</sup>



**Abbildung 19:** Lernprozess nach Kolb<sup>388</sup>

<sup>387</sup> Vgl. Kolb, David A./Osland, Joyce S./Rubin, Irwin M. (1995), S. 50, und Sessa, Valerie I./London, Manuel (2006), S. 65-66.

<sup>388</sup> Quelle in Anlehnung an: Kolb, David A./Osland, Joyce S./Rubin, Irwin M. (1995), S. 49; vgl. weiterführend auch Auyeung, Pak/Sands, John (1996), S. 263.



Im LSI wird die relative Wichtigkeit der vier „learning modes“ abgefragt, um herauszufinden, zu welchem Lernstil das Individuum tendiert. Der erste Lernprozess (CE) läuft ab, wenn der Lernende eigene Erfahrungen sammelt. Mithilfe dieser Erfahrungen kann er dann in den zweiten Prozess eintreten, nämlich die Erfahrungen zu reflektieren. Dadurch erfolgt eine Verknüpfung mit weiteren Beobachtungen (RO). In der Kombination der Erfahrungen mit den aus der Reflexion erworbenen Erkenntnissen tritt der Lernende dann in die Abstraktionsphase ein, indem er nunmehr eigenständig generelle Konzepte und Regelungen formt (AC). Diese Konzepte werden nachfolgend in neuen Situationen angewendet, wobei die neuen Erfahrungen wiederum das Gelernte ergänzen und verfeinern, also eine Lernschleife bilden (AE).

Es kommt in der Folge dieses Prozesses zu zwei Ausprägungen: Entweder bestätigen sich die Prämissen, oder es werden neue Erfahrungen daraus generiert, die nicht in die bisherigen Wissensstrukturen passen. Dies führt dann zur Adjustierung der bisherigen Regelungen und Konzepte.<sup>389</sup>

Der skizzierte Lernprozess kann durch eigene Erfahrungen des Lernenden („learning by doing“), aber auch durch Vermittlung des Lehrenden („learning by watching“) erfolgen. Die einzelnen Lernschritte und deren Vermittlung sollen anhand eines Beispiels verdeutlicht werden: Wird IFRS im Rahmen eines Umstellungsprojektes („learning by doing“) erlernt, sprengt diese Vorgehensweise den vorgegebenen zeitlichen und damit auch finanziellen Rahmen eines solchen Projektes. Eine Vermittlung des Stoffes in einem Seminar durch „learning by watching“ für die Lernprozessschritte RO und AC in Kombination mit Fallstudien für die Schritte AE und CE („learning by doing“) erfordert nicht den zeitlichen Aufwand und ist damit erheblich kostengünstiger.

---

<sup>389</sup> Dies wäre nach *Piaget* der Vorgang der „Akkomodation“, vgl. auch Fußnote 304.

Die Bewertung der unterschiedlichen Lernprozessschritte durch einen Lernenden sowohl einzeln als auch in Kombination führt zu einer Festlegung von Lernstiltypen, wobei jeweils zwei Grunddimensionen miteinander verknüpft werden. Bei einer Kombination von AC-CE wird die abstrakte Wissensvermittlung konkreten praktischen Beispielen vorgezogen. Die Kombination der Lernmethoden AE-RO bedeutet, dass aktives Experimentieren einen höheren Stellenwert besitzt als reflektive Beobachtung. Diese beiden Kombinationen stellen die Achsen eines Koordinatensystems dar, in dem sich dann vier Quadranten ergeben, die unterschiedliche Lernstiltypen beschreiben. Die unterschiedlichen Lernstile wurden in Anlehnung an die Kognitionstheorie von *Jean Piaget* entwickelt.<sup>390</sup>

### 3.3.3.2 Die Definition von Lernstilen nach Kolb

Das LSI misst individuell für den einzelnen Lernenden dessen Präferenzen; bei einer Lerngruppe ist jedoch insbesondere von Interesse, ob eine Gruppe ähnliche Lernstile präferiert. Aus den präferierten Lernmethoden lassen sich dann bestimmte Lernstile ableiten, die *Kolb* wie folgt kategorisiert:

- Converger – bevorzugte Lernfähigkeiten liegen im Bereich AC und AE. Stärken dieses Typs liegen in der praktischen Anwendung der erlernten Konzepte und sind typisch für den Berufszweig des Ingenieurs.<sup>391</sup>
- Diverger – den Stärken des converger entgegengesetzt. Die besten Ergebnisse erzielt er im Bereich CE und RO, da er konkrete Situationen von allen Seiten beleuchten und daraus Ideen für eine Falllösung entwickeln kann. Charakteristisch sind außerdem Emotionalität und Einfallsreichtum. Dieser Lernstil wird vor allem in den Geisteswissenschaften und der Kunst vorgefunden.<sup>392</sup>

---

<sup>390</sup> Vgl. *Siebert, Horst* (2006), S. 34.

<sup>391</sup> Vgl. *Kolb, David A. et al.* (1984), S. 35.

<sup>392</sup> Vgl. ebd.

- Assimilator – dieser Lerntyp bevorzugt die Lernmethoden AC und RO. Der Entwurf von theoretischen Modellen kommt seinen Talenten entgegen, indem er Beobachtungen in eine Erklärung überführt. Sein Lernstil ist charakteristisch für naturwissenschaftliche Disziplinen.<sup>393</sup>
- Accommodator – er steht mit seinen bevorzugten Lernmethoden im Gegensatz zum Assimilator, sie liegen im Bereich CE und AE. Seine Anpassungsfähigkeit an variable Situationen ist hoch. Die Problemlösung erfolgt situativ. Sie basiert oft auf fremden Informationen sowie der eigenen analytischen Fähigkeit. Dieser Lerntyp wird oft im Bereich Marketing und Vertrieb vorgefunden und ist vor allem für das effektive Führen von Personal notwendig.<sup>394</sup>

Die Lerntypen nach *Kolb* können wie folgt dargestellt werden:

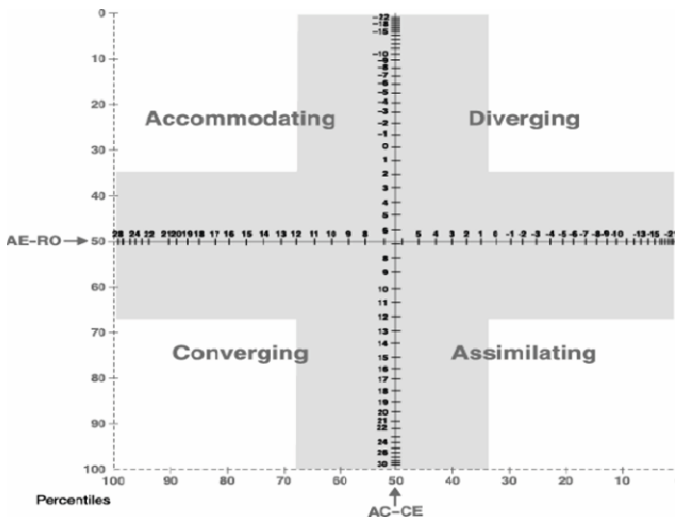


Abbildung 20: Lerntypen nach *Kolb*<sup>395</sup>

<sup>393</sup> Vgl. *Kolb, David A. et al. (1984), S. 36*

<sup>394</sup> Vgl. ebd.

<sup>395</sup> In Anlehnung an: *Kolb, David A. et al. (1984), S. 36.*

Die von *Kolb* im Jahre 1971 erstmals dargestellten Lernstile wurden in den folgenden drei Jahrzehnten verfeinert und in tatsächlichen Lernsituationen überprüft. Neben dem LSI wurden weitere Definitionen und Forschungsinstrumente geschaffen. Das LSI ist aber auch heute dank seiner exzellenten Vermarktung noch immer sehr verbreitet.

Weitere Forschungsinstrumente werden in Kapitel 4 anhand der vorliegenden empirischen Studien näher erläutert. In diesem Kontext wird auch der Einfluss von Lehrmethoden auf das Lernergebnis untersucht. Zunächst werden jedoch die grundlegenden Inhalte der einzelnen Lehrmethoden dargestellt.

### 3.4 Lehrmethoden

#### 3.4.1 *Verknüpfung der lerntheoretischen Grundlagen mit der Ausgestaltung einer Lehrmethode*

Die Fortbildung des WPs in IFRS baut grundsätzlich auf vorhandenem Wissen auf.<sup>396</sup> Damit ist die Konfrontation mit den neuen Lerninhalten der internationalen Rechnungslegung für den WP nicht nur der Erwerb völlig neuen Wissens, sondern auch die Erweiterung vorhandener Wissensnetze, die auf bereits erworbener praktischer Erfahrung beruhen.<sup>397</sup> Die vorhandenen Wissensnetze in Bezug auf Rechnungslegungssysteme werden dabei modifiziert, in ihrer Komplexität erhöht und um die neuen Strukturen und Schemata ergänzt. Um die Verbindung zwischen bereits vorhandenem und neuem Wissen zu ermöglichen, muss die Lehrmethode so gewählt werden, dass die Lernenden diese Verknüpfung herstellen können.

---

<sup>396</sup> Vgl. *Siebert, Horst* (2005), S. 64, mit Verweis auf *Weinberg, Johannes*.

<sup>397</sup> Vgl. *Waller, William S./Felix Jr., William I.* (1984), S. 397-398, die die Veränderung des Wissens des WPs durch praktische Erfahrung beschreiben. Weiterführend zu Definition und dem Forschungsstand zum des sog. Erfahrungswissen vgl. auch *Porschen, Stephanie* (2008), S. 74-79. Erfahrungswissen ist Wissen, das im praktischen Handeln erworben und angewendet wird.

Handlungstheoretisch betrachtet stellt die Lehrmethode eine Abfolge von Handlungsschritten dar, die in einem bestimmten Muster wiederholt werden. Daraus folgt, dass Lehrmethoden identifizierbar, beobachtbar und in ihrer Ausprägung wiederholt, variiert und perfektioniert werden können. Auch sie sind lehr- und lernbar.<sup>398</sup>

Aus systemtheoretischer Sicht stellen Lehrmethoden in Bezug auf das System „Fortbildungsseminar“ ein Element dar, das mit anderen Systemelementen wie Zielen, Nutzen, Medien, Inhalten, Lehrenden und Lernenden in wechselseitigen Beziehungen steht.

Definiert man vor diesem Hintergrund den Begriff „Lehrmethode“, so umfasst dieser damit nicht allein nur die Technik des Lehrens bei der Vermittlung eines bestimmten vorgegebenen Wissens, sondern es handelt sich nach *Zielinski/Friede* – weiter gefasst – um „ein pädagogisches Arrangement, das den Lernenden eine eigenständige Auseinandersetzung mit den Unterrichtsgegenständen ermöglicht, dabei Denken und Handeln, Entdecken und Strukturieren miteinander verbindet und begründet erwartet werden kann, das durch sie angestrebte Lernziele möglichst vollständig erreicht werden“.<sup>399</sup>

Im pädagogischen Konstruktivismus wurde für die Verknüpfung der Systemelemente ein Raum definiert, der verschiedene Bedingungen erfüllen muss, um das Lernen erfolgreich zu gestalten – die sog. „Driftzone“. Nach *Edmund Kösel* sind „didaktische Driftzonen“ gemeinsame Spielräume, in denen sich Lehrende und Lernende bewegen und in denen eine produktive Kommunikation möglich ist.<sup>400</sup> In diesen Driftzonen werden die Ziele und die Inhalte vom Lehrenden auf den Lernenden transferiert. Die didak-

---

<sup>398</sup> Vgl. Zielinski, Johannes/Friede, Christian K. (1993), S. 5.

<sup>399</sup> Zielinski, Johannes/Friede, Christian K. (1993), S. 9. Weiterführend zu der Definition und Funktion von Lernzielen im Fach Rechnungslegung an Universitäten vgl. auch Paisey, Catriona/Paisey, Nicholas J. (1996), S. 43-59.

<sup>400</sup> Vgl. Siebert, Horst (2005), S. 67.

tischen Driftzonen sollen die folgenden Charakteristika erfüllen, die im weiteren Verlauf der Arbeit allgemein definiert und auf die Fortbildung des WPs in IFRS übertragen werden:

- Ein gemeinsames thematisches Universum:<sup>401</sup>

Die behandelten Themen müssen für die Seminarteilnehmer von Interesse sein. Sie müssen die Themen mit den vorhandenen Erfahrungen verknüpfen können. Das gemeinsame thematische Universum sind die internationalen Rechnungslegungsstandards. Die Verknüpfung des neu zu erwerbenden Wissens erfolgt mit dem bereits vorhandenen Wissen zur Rechnungslegung nach HGB und den ggf. bereits erworbenen Kenntnissen der IFRS aus der praktischen Arbeit.

- Ähnliche kognitive Strukturen:<sup>402</sup>

Dazu gehört, dass die Lern- und Denkstile der Teilnehmer, ihr Abstraktionsniveau und die kognitiven Problemlösungsmuster miteinander kompatibel sind. Dies bedeutet für die Konzeption eines Seminars zur Fortbildung in IFRS, dass die Seminarteilnehmer, soweit dies praktisch möglich ist, in ihrer Kommunikationsstruktur ähnlich sein müssen.<sup>403</sup>

- Ähnliche Vorkenntnisse:<sup>404</sup>

Der Teilnehmerkreis spaltet sich in Laien und Experten auf, je nachdem, welche Vorkenntnisse vorhanden sind. Um Über- oder Unterforderungen in den Seminaren zu vermeiden, muss der Teilnehmerkreis je nach Wissensstand aufgeteilt werden. Bei der Fort-

---

<sup>401</sup> Vgl. Siebert, Horst (2005), S. 67.

<sup>402</sup> Vgl. ebd..

<sup>403</sup> Ähnliche kognitive Strukturen sind gegeben, soweit die Ausprägung der Lernstrategie ähnlich ist. Vgl. hierzu die eigene empirische Studie und die Auswertung der Lernstrategieitems Abschnitt 5.3.3.2.

<sup>404</sup> Vgl. Siebert, Horst (2005), S. 67.

bildung in IFRS muss zwischen theoretischen Vorkenntnissen und dem Umfang der praktischen Berufserfahrung unterschieden werden; danach erfolgt eine Einordnung in unterschiedliche Gruppen.<sup>405</sup>

- Ähnliche Affektlogiken:

*Ciampi* stellt fest, dass ähnliche emotionale Stimmungen und Motive („Denk-/Fühl-/Verhaltensschienen“) eine Grundlage für erfolgreiche Seminare darstellen. Die Lernbereitschaft der Teilnehmer eines IFRS-Fortbildungsseminars muss ähnlich sein. Die Teilnehmer müssen die Notwendigkeit der Maßnahme anerkennen, um die erforderliche Lernintensität und daraus einen Lernerfolg zu generieren.<sup>406</sup>

- Ähnliche kulturelle Deutungsmuster:<sup>407</sup>

Kulturelle Deutungsmuster weisen je nach Generation, Geschlecht, gesellschaftlicher Schicht und Kultur Differenzen auf. Bei der Fortbildung in IFRS wird sich ein unterschiedliches Deutungsmuster darin ausdrücken, dass die Auslegungsspielräume, welche die Rechnungslegungsregeln bieten, unterschiedlich beurteilt werden. Hierzu wird die Organisation, der die Lernenden angehören, konkrete Handlungsspielräume definieren, die sich mit der professionellen Auffassung des WPs in Einklang bringen lassen.

- Ähnliche Lerngewohnheiten:<sup>408</sup>

Die geeigneten Unterrichtsmethoden müssen den Vorstellungen aller Teilnehmer im Wesentlichen entsprechen, um einen Lernerfolg zu erzielen. Daraus folgt, dass die Lernformen ausgehan-

---

<sup>405</sup> Die Ermittlung des Wissensniveaus wird in der eigenen empirischen Studie durchgeführt. Vgl. Abschnitt 5.4.1.2.4 zur generellen Ausgestaltung der Seminare und der entsprechenden Gruppeneinteilung.

<sup>406</sup> Vgl. *Siebert, Horst* (2005), S. 67, und vgl. *Ciampi, Luc* (2005), S. 106; zu „Fühl-, Denk- und Verhaltensmuster“ vgl. ebd., S. 107.

<sup>407</sup> Vgl. *Siebert, Horst* (2005), S. 67.

<sup>408</sup> Vgl. ebd.

delt werden müssen oder an die Anforderungen der Mehrheit der Lernenden angepasst werden, sofern eine Aushandlung nicht praktikabel erscheint.<sup>409</sup>

Um ein optimales Fortbildungskonzept zu schaffen oder weiterzuentwickeln, sind daher die o. g. Anforderungen beim Teilnehmerkreis zu ermitteln. Hierzu gehört auch die Berücksichtigung der von den Teilnehmern präferierten Lehrmethoden. Dies bedeutet jedoch einschränkend nicht, dass diese Lehrmethoden zwangsläufig mit einer hohen Lerneffizienz verbunden sind.<sup>410</sup>

### 3.4.2 *Einzelaspekte bei der Auswahl und der Gestaltung von lernmethodischen Arrangements*

Geeignete und von den Teilnehmern als für den Lernerfolg förderlich wahrgenommene Lehrmethoden lassen sich durch empirische Untersuchungen zum Zusammenhang zwischen Lehrmethoden und Lernerfolg ermitteln. Bei solchen Aussagen steht jedoch immer die Frage dahinter, ob die getroffenen Aussagen generelle Gültigkeit besitzen und auf spezifische Situationen, wie hier die Fortbildung des WPs in IFRS, übertragen werden können.<sup>411</sup>

Auswahl und Planung der Lehrmethoden stellen demnach einen wesentlichen Schritt in der Modellierung eines Fortbildungsseminars dar. Der idealtypische Ablauf eines solchen Fortbildungsseminars dient als Leitfaden dafür, welche Schritte in die eigene empirische Untersuchung einfließen. In dieser soll ermittelt werden, welche Lernvoraussetzungen die Teilnehmer

---

<sup>409</sup> Ähnliche Lerngewohnheiten im Sinne von Lehrmethoden wurden durch ein Ranking von Lehrmethoden für unterschiedliche Seminartypen empirisch ermittelt. Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.23 für IFRS-Basisseminare und Abschnitt 5.4.1.3.24 für IFRS-Updateseminare.

<sup>410</sup> Vgl. zu weiterem Forschungsbedarf bezüglich der Effizienz von Lehrmethoden auch Abschnitt 6.2.3.

<sup>411</sup> Vgl. weiterführend zu Lehrverfahren für CPE in Australien und deren mögliche Überalterung auch *Rahman, Asheq R./Velayutham, Siva Kumar* (1998), S. 287-303 f.



mitbringen, um diese dann mit den feststehenden Lerninhalten und den Lehrmethoden zu verknüpfen. Die Lehrmethoden sollen insbesondere berücksichtigen, welche Vorkenntnisse die Teilnehmer haben und aus welchem sozio-kulturellen Hintergrund sie stammen. Die Effizienz der Lehrmethode, bezogen auf das Lernergebnis, wird hier allerdings nicht betrachtet.

Bei der Auswahl und der Planung der Lehrmethode ist aus lerntheoretischer Sicht das Arrangement der Einzelaspekte von Bedeutung. Diese Einzelaspekte werden in der eigenen empirischen Untersuchung in ihrer Ausprägung näher untersucht und auf Zusammenhänge überprüft:

- Lehrverfahren – Struktur der Lehr- und Lernmethoden;<sup>412</sup>
- Lehrstufen – zeitliche Reihenfolge der Lehr- und Lernaktivitäten;
- Lernhilfen – Einzelaktivitäten wie Motivation, Veranschaulichung etc.;
- Sozialformen – soziale Organisation des Lehr-Lernprozesses;
- Medien – Vermittlungskanäle und deren Einsatz.

#### 3.4.2.1 Lehrverfahren

Die Lehrverfahren sind eine Teilmenge der Lehrmethoden und zeichnen sich durch unterschiedliche Grade der Strukturierung und Aktivitätsanregung aus. Nach dem Grad der Strukturierung unterscheidet man die nachfolgend beschriebenen Lehrverfahren.

##### 3.4.2.1.1 Darbietende Lehrverfahren

Die darbietenden Lehrverfahren sind „der Vortrag, die Vorlesung, das Vormachen einer Fertigkeit (z. B. Umgang mit einem Gerät, Vorführung eines motorischen Ablaufs), die Demonstration (z. B. eines mathematischen Beweises oder eines naturwissenschaftlichen Experiments), die

---

<sup>412</sup> Vgl. hierzu auch Sarges, Werner/Fricke, Reiner (1986), S. 404, die Lehrverfahren als bestimmte wiederkehrende Muster wechselseitig bezogener Lehraktivitäten bezeichnen.

Erklärung eines Bildes (z. B. beim Diavortrag<sup>413</sup>) oder einer Schemazeichnung, die Erläuterung eines Organisationsproblems sowie die Erzählung<sup>414</sup>. Im neueren Schrifttum wird diese Form auch als Face-to-Face-Education (F2F-Education) bezeichnet.<sup>415</sup>

Charakteristisch für die darbietende Lehrform ist, dass der Lernende die zu vermittelnden Informationen überwiegend akustisch, ggf. unterstützt durch visuelle Medien, aufnimmt und verarbeitet.<sup>416</sup> Die Aneinanderreihung von zahlreichen Informationen führt jedoch dazu, dass diese nur in das Kurzzeitgedächtnis übergehen. Die Übernahme in den Langzeitspeicher kann allerdings dadurch erreicht werden, dass Beispiele angegeben werden. Anhand derer werden die Lehrinhalte verdeutlicht, damit bleibt Zeit für den Transfer in das Langzeitgedächtnis.<sup>417</sup> Darbietende Lehrmethoden eignen sich vor allem für die Vermittlung von Faktenwissen, Definitionen, allgemeinen Rahmenkonzepten und als Einstieg in ein bestimmtes Thema.<sup>418</sup> Die konstruktivistische Lerntheorie verweist genau auf diese Zusammenhänge zwischen Lerninhalt und Lehrverfahren.

### 3.4.2.1.2 Erarbeitende Lehrverfahren

Erarbeitende Lehrverfahren sind solche, in denen die Durchführung der Lehraktivitäten teilweise festgelegt ist, teilweise offener Raum für divergierende Denktivitäten der Teilnehmer verbleibt. Sie werden auch als „entwickelndes Lernen“ bezeichnet.<sup>419</sup>

---

<sup>413</sup> Heutzutage Vortrag mit PC und Beamer.

<sup>414</sup> Einsiedler, Wolfgang (1981), S. 117. Kritisch hierzu Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 64, die den Vortrag als „Einbahnkommunikation“ bezeichnen. Zur Beschreibung des Lehrvortrages als Lehrform auch Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 219-229.

<sup>415</sup> Vgl. Kröger, Helga/Reisky, Antares (2004), S. 14.

<sup>416</sup> Vgl. Einsiedler, Wolfgang (1981), S. 117-118.

<sup>417</sup> Vgl. ebd., S. 118.

<sup>418</sup> Vgl. Sarges, Werner/Fricke, Reiner (1986), S. 406, und Terhart, Ewald (2005), S. 86 und S. 123-125.

<sup>419</sup> Vgl. Einsiedler, Wolfgang (1981), S. 121.

Ziel der erarbeitenden Lehrverfahren ist es, zu einer dialogischen Auseinandersetzung zwischen dem Lehrenden und der Lerngruppe zu kommen, um einen Informations-, Meinungs- und Erfahrungsaustausch zu erzeugen, interaktiv Sachverhalte zu erarbeiten oder kontroverse Themen zu klären sowie Problembewusstsein zu wecken und Problemlösungen zu erarbeiten.<sup>420</sup> Zu den erarbeitenden Lehrverfahren zählen das Lehrgespräch<sup>421</sup> (fragend-entwickelnder Unterricht), die Diskussion einzeln oder in Gruppen sowie Teilnehmergegespräche.<sup>422</sup>

Als Nachteil der erarbeitenden Lehrverfahren wird vereinzelt herausgestellt, dass bei den Fragen der Lehrperson nur durchschnittliche Schwierigkeitsgrade angesprochen werden können und es dann zu einer Unterforderung der leistungsstarken oder zu einer Überforderung der leistungsschwachen Lernenden kommen kann.<sup>423</sup> In der neueren Diskussion in der Erwachsenenbildung wird dieser Effekt jedoch nicht mehr betont. Die Frage wird dagegen als Funktionselement innerhalb des Lehrgesprächs verstanden, um den Unterricht zu lenken, Information zu vermitteln, die Teilnehmer einzubinden, aber auch zu kontrollieren, sowie eine gewisse organisierende Funktion durch die Frage zu generieren.<sup>424</sup>

---

<sup>420</sup> Vgl. *Terhart, Ewald* (2005), S. 87, der den Meinungs- und Erfahrungsaustausch als Diskussionsmethode bezeichnet.

<sup>421</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 65, die dies als „Zwei- oder Mehrbahnkommunikation“ bezeichnet. Ausführlicher vgl. hierzu ebd., S. 229-242, mit diversen Beispielen, und *Terhart, Ewald* (2005), S. 123-125.

<sup>422</sup> Vgl. *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 406-407.

<sup>423</sup> Vgl. *Einsiedler, Wolfgang* (1981), S. 125.

<sup>424</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 233-235.

### 3.4.2.1.3 Entdeckenlassende Lehrverfahren

Die entdeckenlassenden Lehrverfahren<sup>425</sup> werden auch als aktivierende Lehrverfahren<sup>426</sup> bezeichnet, da sie eingesetzt werden, um selbstständiges und selbstbestimmtes Lernen zu ermöglichen und zu fördern. Die begriffliche Betonung beim Lernprozess liegt dabei auf den alten Idealen von Emanzipation und Mündigkeit.<sup>427</sup> Die Teilnehmer sind an Entscheidungen über Ziele, Inhalte und Methoden, Ort, Zeit und Dauer des Lernens beteiligt.<sup>428</sup> Im Fokus der entdeckenlassenden Lehrverfahren steht die Entwicklung einer Problemlösungskompetenz sowie der Fähigkeit, das erlernte Wissen auf konkrete praktische Situationen zu übertragen.<sup>429</sup> Bei Betrachtung des Strukturierungsgrades der Methode ist festzustellen, dass im Vergleich zu den darbietenden und erarbeitenden Lehrverfahren in geringstem Maße Lernhilfen angeboten werden und Anleitung erfolgt.<sup>430</sup> Der Lehrende nimmt einen Rollenwechsel vor, indem er vom Wissensvermittler zum Lernhelfer und Berater wird.<sup>431</sup>

Zu den Lehrverfahren zählen die Gruppenarbeit, die Partnerarbeit, die Fallstudie<sup>432</sup> und das Rollen- oder Planspiel.<sup>433</sup> Die Gruppenarbeit ist für den Dozenten eine didaktische Herausforderung, da er die Interaktion zwischen den Teilnehmern und die Erreichung eines Lernziels steuern

---

<sup>425</sup> Vgl. *Einsiedler, Wolfgang* (1981), S. 125. Der Begriff kommt aus der Tradition der Schulunterrichtsforschung und wurde für die Erwachsenenbildung umbenannt.

<sup>426</sup> Vgl. *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 407.

<sup>427</sup> Vgl. *Dietrich, Stephan* (2001), S. 23.

<sup>428</sup> Vgl. ebd. Der Verfasser führt aus, dass die Begriffe „selbstorganisiert“, „selbstbestimmt“ und „selbstgesteuert“ nicht scharf voneinander abgegrenzt werden.

<sup>429</sup> Vgl. *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 408, *Terhart, Ewald* (2005), S. 141-142, und *Frey, Karl* (2007), S. 193.

<sup>430</sup> Vgl. *Einsiedler, Wolfgang* (1981), S. 125, und *Bönsch, Manfred* (2008), S. 235-237.

<sup>431</sup> Vgl. *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 408. Zur Rolle des Lehrenden als Lernhelfer im Studium der Rechnungslegung vgl. auch *Paisey, Catriona/ Paisey, Nicholas J.* (1996), S. 55.

<sup>432</sup> Vgl. *Frey, Karl* (2007), S. 192.

<sup>433</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 269-276. Die Verfasser halten das Planspiel für eine der komplexesten Lernformen, vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 82. Vgl. auch *Sarges, Werner/ Fricke, Reiner* (1986), S. 408.

muss, ohne dass die Gruppe selbst in ihrer Rollenverteilung und Organisation gestört wird.<sup>434</sup> Insbesondere die Stärkung sozialer Kompetenzen wie Kooperation und Kommunikation steht dabei im Vordergrund.<sup>435</sup>

Für die Fortbildung des WPs in IFRS scheint die Gruppenarbeit geeignet, da bestimmte fachliche Einzelthemen wie in einem Arbeitsteam beim Mandanten diskutiert werden können. Dabei kann es sinnvoll sein, die Gruppen unterschiedliche Facetten eines Sachverhaltes erarbeiten zu lassen, die dann in einer Arbeitsvereinigung in einen Gesamtzusammenhang gebracht und von jeder Gruppe einzeln vorgestellt werden.

Entscheidend für eine erfolgreiche Gruppenarbeit ist die Sicherung der Arbeitsergebnisse, die den Abschluss der gemeinsamen Lernaktivitäten darstellen.<sup>436</sup> Die Sicherung hat auch einen erzieherischen Effekt, der dann bei der Mandatsarbeit entsprechend angewendet werden kann: Eine Aufgabe ist erst dann beendet, wenn die Ergebnisse und Schlussfolgerungen umfassend dokumentiert sind.<sup>437</sup> Zum Einsatz von Gruppenarbeit in der universitären Ausbildung existiert eine Vielzahl von Studien, die hier nicht näher erläutert werden sollen.<sup>438</sup> Generell ist

---

<sup>434</sup> Vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001) S. 255, die den Dozenten als Arrangeur und Organisator der Gruppenarbeit bezeichnen. Weiterführend zu den Anforderungen an den Dozenten bei Gruppenarbeit im Rahmen der Accounting Education vgl. auch Bryant, Stephanie M./Albring, Susan M. (2006), S. 247-251, Guideline 1-7, und dem Einfluss von Gruppenarbeit auf die Veränderung der Lernstrategie bei „Accounting-Studenten“ auch Hall, Matthew/ Ramsay, Alan/Raven, John (2004), S. 501.

<sup>435</sup> Vgl. ebd., S. 243. Die Gruppenarbeit ist die teilnehmerorientierte Sozial- und Lehrform schlechthin.

<sup>436</sup> Vgl. Bönsch, Manfred (2008), S. 148.

<sup>437</sup> Vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 263, die den „erzieherischen Charakter“ der Arbeitsergebnissicherung herausstellen.

<sup>438</sup> Vgl. weiterführend exemplarisch für die Forschungsarbeiten zur Gruppenarbeit Laan Smith, Joyce van der/Spindle, Roxanne (2007), S. 153-167, die sich mit den Einfluss der Gruppenzusammensetzung auf das Lernen beschäftigen.

Gruppenarbeit jedoch wegen der Vielzahl der dabei zu entwickelnden Fähigkeiten eine oft gewählte Methode.<sup>439</sup>

Bei der Partnerarbeit arbeiten die Seminarteilnehmer zu zweit miteinander, um die Auseinandersetzung mit einem Thema zu intensivieren.<sup>440</sup>

Die Partnerarbeit erfordert klare Anweisungen an die Teilnehmer, um zu den gewünschten Ergebnissen zu gelangen, und auch die räumliche Möglichkeit, solche Kleingruppen einzurichten. Aufgrund der Gruppengrößen bei der Durchführung von Fortbildungsseminaren in WPG erscheint dieses Lehrverfahren eher nur schwer einsetzbar.

Fallstudien, die auch als problembasiertes Lernen bezeichnet werden, sind ein weitverbreitetes Lehrverfahren in der Betriebswirtschaftslehre. Sie werden sowohl als Forschungsinstrument als auch als Lehrmethode verwendet.<sup>441</sup> Auch für die berufliche Fortbildung wird die Fallstudie verstärkt eingesetzt, da Problemlösungskompetenz und Teambuilding gefördert werden, wenn die Fallstudien in Arbeitsgruppen gelöst werden.<sup>442</sup>

Die Integration von Kenntnissen und Daten, die aus verschiedenen Quellen kommen (Mandantendaten z. B. in Kombination mit IFRS-Kenntnissen), wird durch Fallstudien gefördert.<sup>443</sup> Insbesondere die Verbindung von

---

<sup>439</sup> Vgl. hierzu weiterführend mit zahlreichen Studien zum Einsatz in der universitären Accounting Education Strand *Norman, Carolyn/Rose, Anna M./Lehmann, Constance M.* (2004), S. 1-28. Zum positiven Einsatz der Gruppenarbeit und von Fallstudien in der Universität mit Auswirkungen auf die Einstellung zu lebenslangem Lernen vgl. auch *Adler, Ralph W./Milne, Markus J.* (1997), S. 210.

<sup>440</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 64-65.

<sup>441</sup> Vgl. *Yin, Robert K.* (2004), S. xviii, Note 1. Yin bezeichnet case studies als research tools vs. teaching tools.

<sup>442</sup> Vgl. weiterführend *Smith, Pamela A.* (2005), S. 259-273, zur Integration verschiedener Methoden beim Einsatz von Fallstudien in der Rechnungslegung.

<sup>443</sup> Vgl. *Scholz, Roland W./Tietje, Olaf* (2002), S. 3. Zur Vorteilhaftigkeit von case studies in Accounting Education vgl. auch *Breton, Gaétan* (1999), S. 11 und *Johnstone, Karla M./Biggs, Stanley F.* (1998), S. 413-427, die sich ausschließlich auf den universitären Einsatz beziehen; dies ist jedoch auf Fortbildungsseminare übertragbar.

theoretischem Wissen mit praktischer Anwendung<sup>444</sup> macht die Fallstudie auch für den Einsatz bei rechnungslegungsspezifischen Themen interessant.<sup>445</sup> Weiterhin ist sie wegen der Förderung des selbstgesteuerten Lernens und der Motivation ein oft benutztes Instrument.<sup>446</sup>

Bei der Konzeption von Fallstudien können diese so ausgestaltet werden, dass sie nur einen Sachverhalt enthalten. Sie können jedoch auch eine Kombination von Fällen darstellen, die aus Einzelsachverhalten gebildet werden.<sup>447</sup> Dies wird der Realität näher kommen als einzelne, voneinander abgegrenzte Themengebiete. Die Benutzung von Fallstudien wird für die accounting education jedoch auch kritisch beurteilt, je nachdem wie diese eingesetzt werden.<sup>448</sup>

Das Rollen- oder Planspiel wird in der neueren Erwachsenenbildung verstärkt eingesetzt, da es den Brückenschlag zwischen theoretischen Lerninhalten und praktischer Anwendung realisiert.<sup>449</sup> Das Rollenspiel ist so aufgebaut, dass simulierte berufliche Situationen von den Teilnehmern in einem Rollenspiel bewältigt werden müssen. Diese Methode eignet sich für Themen, bei denen die soziale Interaktion von WP und Mandant sowie WP und Prüfungsteam im Vordergrund steht, sodass das Planspiel für die Vermittlung von internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht

---

<sup>444</sup> Vgl. *Frey, Karl* (2007), S. 193.

<sup>445</sup> Vgl. *Cullen, John/Richardson, Sue/O'Brien, Rona* (2004), S. 261.

<sup>446</sup> Vgl. *Milne, Markus J./McConnell, Philip J.* (2001), S. 77, mit Nennung weiterer Vorteile beim Einsatz in accounting education.

<sup>447</sup> Vgl. *Scholz, Roland W./Tietje, Olaf* (2002), S. 11, zur Reihenfolge des Einsatzes von Fallstudien weiterführend *Phillips, Fred/Vaidyanathan, Ganesh* (2004), S. 317-318.

<sup>448</sup> Vgl. *Hassall, Trevor/Lewis, Sarah/Broadbent, J. M.* (1998), S. 44, die sich kritisch äußern. Den Einsatz positiv sehen *Weil et al.* (2001), S. 138.

<sup>449</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 66. Zu der in Lernprozessen oftmals mangelnden Verknüpfung von Theorie und Praxis *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (1998), S. 243.

unmittelbar einsetzbar ist. Als Lernverfahren wird es jedoch in der Erwachsenenbildung als besonders positiv dargestellt.<sup>450</sup>

#### 3.4.2.2 Angemessenheit von Lehrverfahren

Zusammenfassend lässt sich als Zwischenergebnis formulieren, dass die Angemessenheit eines Lehrverfahrens nicht generalisierbar ist, sondern die unterschiedlichen Lernvoraussetzungen der Teilnehmer in Einklang mit den Zielen und Inhalten eines Seminars gebracht werden müssen. Für die Vermittlung von internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen muss weiterhin ein Bezug zur konkreten fachlichen Situation und Praxis des Lernenden hergestellt werden, um die Verknüpfung des theoretischen Wissens mit der Arbeit bei einer Prüfung oder Umstellung nach IFRS zu erzielen.

#### 3.4.2.3 Lehrstufen

Der Begriff „Lehrstufen“ ist definiert als die „zeitliche Reihenfolge der Lehr- und Lernaktivitäten, die dem Lernprozess, der Struktur des Lerngegenstandes und den Voraussetzungen der Lerner entsprechen“.<sup>451</sup> Dabei wird der künstlich hergestellte Lernprozess dem natürlichen Aneignungsprozess in seinen Schritten nachgebildet und nach diesem gegliedert.

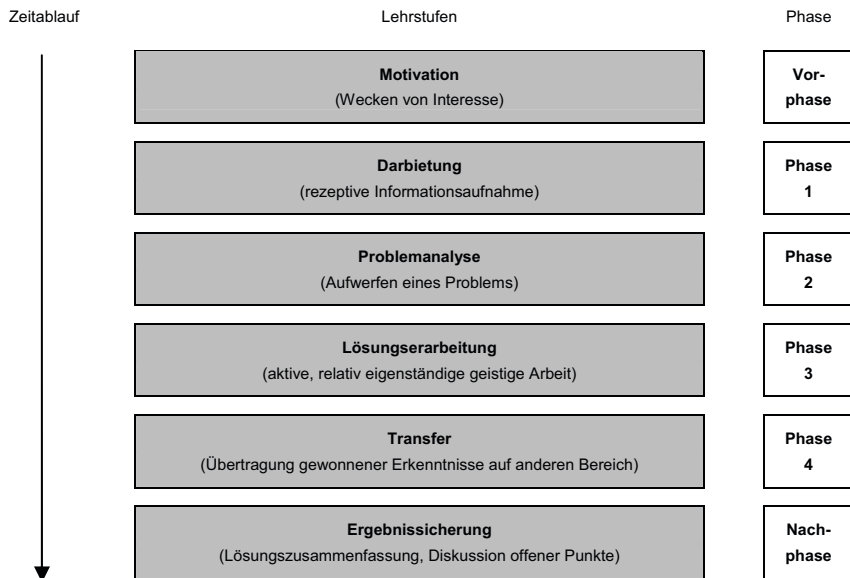
Der Aneignungsprozess gliedert sich in die nachfolgenden fünf Schritte:

---

<sup>450</sup> Vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (1998), S. 259. Weiterführend bezüglich des Einsatzes von Planspielen bei komplexen Lernsituationen Fürstenau, Bärbel (1994), S. 74-77.

<sup>451</sup> Sarges, Werner/Fricke, Reiner (1986), S. 404. Als weitere Begriffe, die synonym gebraucht werden, nennen Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 197, Unterrichtsstufen, -schritte, Lernschritte, Aneignungsstufen, -schritte u. a.





**Abbildung 21: Lehrstufen**<sup>452</sup>

Zunächst wird das Interesse der Teilnehmer für ein bestimmtes Thema geweckt (Vorphase), um nachfolgend die entsprechenden Informationen darzubieten (Phase 1a). Die neue Information wird anschließend um eine Problemstellung ergänzt (Phase 1b), für die mit der Gruppe eine Lösung erarbeitet wird (Phase 2). Die gewonnene Lösung wird nachfolgend auf andere Bereiche übertragen (Phase 3). Um die gewonnenen Erkenntnisse zu sichern, steht am Schluss der Lehrstufen eine Wiederholung und Zusammenfassung, ggf. auch mit Diskussion noch offener Sachverhalte (Nachphase).<sup>453</sup>

<sup>452</sup> Quelle: In Anlehnung an die verbalen Ausführungen in *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 197.

<sup>453</sup> Vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (2001), S. 198.

Um den Seminarverlauf abwechslungsreich zu gestalten, sollten dabei nachvollziehend-aufnehmende Tätigkeiten mit eigenständig gestalterischen Tätigkeiten alternieren.<sup>454</sup>

#### 3.4.2.4 Lernhilfen

Lernhilfen sind die „Einzellehrtätigkeiten zur Unterstützung des Lernens“.<sup>455</sup> Sie dienen nicht der Strukturierung der Gesamtkonzeption eines Fortbildungsseminars, sondern werden individuell zur Unterstützung des Lernprozesses eingesetzt. Nach ihrer Funktion werden vier verschiedene Lernhilfen unterschieden: Motivierungshilfen, Repräsentationshilfen, Aktivierungshilfen und Integrationshilfen.

Bei dem Einsatz von Motivierungshilfen steht die Aktivierung der Lernbereitschaft des Lernenden im Vordergrund. Dies kann sich auf drei Ebenen bewegen, d. h. die Motivation für ein Thema kann inhaltlich, didaktisch und durch das Verhalten des Lehrenden erzeugt werden.<sup>456</sup> Die interessante Themenauswahl, die eine Bedeutung für den Lernenden hat, sowie Praxisbezug sind Einstiegsvoraussetzungen für die Motivation der Teilnehmer.<sup>457</sup> Diese kann durch eine abwechslungsreiche Gestaltung eines Seminars mit unterschiedlichen Medien und/oder den Wechsel von Lehrformen und sozialer Interaktion gesteigert werden. Agiert der Dozent zusätzlich als Vorbild motivierend und ist er der Gruppe zugewandt, so kann dies die Motivation der Seminarteilnehmer ebenfalls positiv beeinflussen.<sup>458</sup>

---

<sup>454</sup> Vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 199.

<sup>455</sup> Einsiedler, Wolfgang (1981), S. 135.

<sup>456</sup> Vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 205, mit weiteren Beispielen Einsiedler, Wolfgang (1981), S. 135 ff., und Tietgens, Hans/Weinberg, Johannes (1975), S. 242.

<sup>457</sup> Vgl. ebd., S. 206-207.

<sup>458</sup> Vgl. ebd., S. 210.

Repräsentationshilfen sind ein weiteres Mittel der Lernförderung. Sie dienen der audio-visuellen Verdeutlichung von Sachverhalten mithilfe von Abbildungen.<sup>459</sup> Sinn von Repräsentationshilfen ist die Vernetzung von verschiedenen, neu vermittelten Begriffen und von vermitteltem Textwissen mit den bereits vorhandenen Wissensstrukturen. Hierzu können insbesondere zusammenfassende Überblicke, Textfragen oder Lernzielangaben dienen.<sup>460</sup>

Aktivierungshilfen sind Lernhilfen, die den Lernenden zu aktivem Handeln anregen; sie gehen auf die Aktivitätstheorie *Piagets* zurück.<sup>461</sup> Danach wird vermitteltes Wissen besser erschlossen, wenn bestimmte Inhalte durch „learning by doing“ angewendet und weiterentwickelt werden. Dies kann z. B. durch eine Präsentation von Lernstoff erfolgen, die sich mit Interaktionsphasen mit der Lerngruppe abwechselt.<sup>462</sup>

Unter Integrationshilfen versteht man Lernhilfen, die den Vorgang der Eingliederung neuen Wissens in die vorhandene kognitive Struktur unterstützen. Weiterhin sollen sie dazu dienen, das neu erworbene Wissen im Gehirn zu festigen und für die Anwendung bei neuen Sachverhalten verfügbar zu machen.<sup>463</sup> Dies ist auch in der Erwachsenenbildung von Bedeutung, da, wie bereits ausgeführt, die Fortbildung kein vollständiges Neulernen ist, sondern ein Anschlusslernen repräsentiert. Insofern ist die Verbindung der vorhandenen Wissensstrukturen mit neuem Wissen besonders zu fördern. Die bekanntesten Lernhilfen sind solche, die flexible Denkstrukturen fördern, in dem eine bestimmte Sachstruktur erarbeitet

---

<sup>459</sup> Vgl. *Bönsch, Manfred* (2008), S. 119.

<sup>460</sup> Vgl. *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 347. Weitergehend zur Verknüpfung von Bedeutungen mit Bildern im Lernprozess vgl. *Einsiedler, Wolfgang* (1981), S. 138-139, und *Tietgens, Hans/Weinberg, Johannes* (1975), S. 243.

<sup>461</sup> Vgl. *Einsiedler, Wolfgang* (1981), S. 141.

<sup>462</sup> Vgl. *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 406, und *Tietgens, Hans/Weinberg, Johannes* (1975), S. 243, die von belebender Funktion sprechen.

<sup>463</sup> Vgl. *Einsiedler, Wolfgang* (1981), S. 144.

und dann auf unterschiedlich gelagerte Fragestellungen übertragen wird.<sup>464</sup>

Die dargestellten Lernhilfen können, methodisch sinnvoll eingesetzt, dazu dienen, die Lernmotivation zu erhöhen. Sie dienen jedoch lediglich der Unterstützung des Lernprozesses.

#### 3.4.2.5 Sozialformen

Sozialformen dienen der Organisation von Beziehungen zwischen dem Lehrenden und den Lernenden sowie den Lernenden, die an einem Lehrprozess teilhaben, untereinander – sie sind Interaktions- und Kooperationsformen.<sup>465</sup> Jede angewandte Lehrmethode definiert auch, wie die sozialen Beziehungen im Lernprozess strukturiert werden. Daher ist die Sozialform mit der Lehrform deckungsgleich.

#### 3.4.2.6 Medien

Unter Medien allgemein werden alle visuellen, auditiven, audiovisuellen und haptischen Mittel<sup>466</sup> zur Realisierung und Unterstützung der Kommunikation verstanden. Sie sollen im Zusammenhang mit der Konzeption einer Weiterbildungsmaßnahme in ihrer Funktion als didaktisches Vehikel und damit als Informations- und Kommunikationsmittel eingesetzt werden.<sup>467</sup>

Medien ersetzen damit nicht die klassischen Lehrformen, sondern dienen dazu, diese zu ergänzen und zu bereichern.<sup>468</sup> Ihr Einsatzgebiet reicht

---

<sup>464</sup> Vgl. *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 168, und weiterführend zur Rolle von erworbenem Wissen im Lernprozess *Halldén, Ola* (1993), S. 317-325.

<sup>465</sup> Vgl. ebd., S. 404.

<sup>466</sup> Vgl. *Weidenmann, Bernd* (2001), S. 419, und *Büchel, Bettina* (2001), S. 520.

<sup>467</sup> Vgl. *Issing, Ludwig J./Klimsa, Paul* (1997), S. 2, die Medien als „Vermittler in Lehr- und Lernprozessen“ sehen. Zu weiteren Funktionen von Medien ausführlich vgl. *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (1998a), S. 74.

<sup>468</sup> Vgl. *Sauter, Annette M./Sauter, Werner/Bender, Harald* (2004), S. 14; zur Unterstützungsfunktion vgl. auch *Kerres, Michael* (2000), S. 23.

von der kurzfristigen Nutzung von Visualisierungsmedien im Rahmen eines Vortrages bis zur Konzeption von multimedialen Lernumgebungen<sup>469</sup>, die das gesamte Lehr-Lerngeschehen ohne direkten Zugriff eines Trainers steuern.<sup>470</sup> Dabei ist der Begriff des Mediums in der Medientheorie nicht einheitlich definiert. Folgende fünf Aspekte umschreiben jedoch die Dimension des Begriffs „Medium“ umfassend:

- die Hardware – das Material eines Mittlers, z. B. Beamer;
- die Software – das Programm, das übermittelt wird, z. B. ein Videofilm;<sup>471</sup>
- das Symbolsystem oder die Codierung – das Symbolsystem der übermittelten Nachricht, z. B. Sprache bei Textnachrichten;<sup>472</sup>
- die Sinnesmodalität – Sinn, der die Nachricht aufnimmt, also Augen, Ohren, Tastsinn etc.<sup>473</sup>;
- die Botschaft – die im Symbolsystem übermittelte Nachricht.<sup>474</sup>

Vereint ein Gegenstand alle oben genannten Dimensionen miteinander, handelt es sich um ein Medium. Die Medien werden in der Medientheorie wiederum in drei Kategorien eingeteilt, wobei mit der Einführung von Multimedia eine vierte Kategorie ergänzt wurde:

- Primärmedien – kein Einsatz von Technik, z. B. der zwischenmenschliche Elementarkontakt;
- Sekundärmedien – Einsatz von Technik aufseiten des Senders, z. B. bei Printmedien;
- Tertiärmedien – Einsatz von Technik aufseiten von Sender und Empfänger, z. B. bei Radio und Fernsehen;

---

<sup>469</sup> Vgl. zum Begriff der Lernumgebung Dörr, Günter/Strittmatter, Peter (1997), S. 30-31.

<sup>470</sup> Vgl. Krapp, Andreas/Prenzel, Manfred/Weidenmann, Bernd (2006), S. 26.

<sup>471</sup> Vgl. Weidenmann, Bernd (2001), S. 419.

<sup>472</sup> Vgl. weiterführend zur Codierung Weidenmann, Bernd (2002), S. 45-46.

<sup>473</sup> Vgl. ebd., S. 46.

<sup>474</sup> Vgl. Weidenmann, Bernd (2001), S. 419.

- Quartärmedien – Einsatz von Technik zur Distribution und zur Rezeption von Informationen, wobei die einseitige Sender-Empfänger-Beziehung aufgrund der Ausgestaltung der Medien aufgehoben ist, z. B. bei Online-Medien.<sup>475</sup>

Das Einsatzgebiet von Medien lässt sich anhand der drei Grundtypen medialer Präsentationsformen verdeutlichen. Diese sind:

- das Einzelmedium;
- das eindimensionale Lehr-/Lernsystem;
- das komplexe Mehrmediensystem.<sup>476</sup>

Das Einzelmedium dient zumeist der Unterstützung des Lernprozesses, ohne dass der Seminarverlauf selbst mediendidaktisch konzipiert ist.<sup>477</sup>

Einzelmedien sind Arbeitsblätter, Plakate und Tafelbilder, aber auch Overhead-Projektionen, Power-Point-Präsentationen, Bücher, Zeitschriften und reale Gegenstände, an denen bestimmte praktische Handlungen durchgeführt werden.<sup>478</sup>

Das eindimensionale Lehr-/Lernsystem dagegen ist so konzipiert, dass ein längerer Lernprozess auf der Grundlage eines spezifischen Mediums aufgebaut ist. Der Lehrende ist dabei entweder vollständig ausgeschaltet oder tritt zumindest in den Hintergrund. Beispielhaft für dieses Lehr-/Lernsystem sind Langzeitlernprogramme in Buchform, computergestützte Lernprogramme (Computer Based Training – CBT), internet- oder intranetgestützte Lernprogramme (Web Based Training – WBT)<sup>479</sup> und Bildungsfernsehen

---

<sup>475</sup> Vgl. Lang, Norbert (2002), S. 28.

<sup>476</sup> Vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (1998a), S. 34. Die Verfasser nennen neue Medien und Telekommunikationssystem als vierten Medientypus. Dies erscheint jedoch mittlerweile als eigenständiger Medientyp überholt, was die rasante Entwicklung im Bereich der elektronischen Medien verdeutlicht.

<sup>477</sup> Vgl. ebd.

<sup>478</sup> Zur Medien-Klassifikation vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 74.

<sup>479</sup> Vgl. hierzu umfassend zu den Medien in der accounting education Bryant, Stephanie M./Hunton, James E. (2000), S. 131, Table 1.

(heute eher als Business TV oder Schulungsvideos<sup>480</sup> bezeichnet) zu nennen.<sup>481</sup> Das eindimensionale Lehr-/Lernsystem ist als geschlossenes Langzeitlernprogramm umstritten, da es als didaktisch zu einseitig angesehen wird und eine Reaktion auf individuelle Lernstile nicht ermöglicht.<sup>482</sup> Es kommt daher in der zu entwickelnden Konzeption nicht zum Einsatz.

Ein komplexes Mehrmediensystem kann als „eine wissenschaftlich geplante Kombination verschiedener aufeinander abgestimmter Medientypen zur Ausgestaltung eines längerfristigen Lehr-/Lernprozesses [...]“<sup>483</sup> verstanden werden. Die Organisation des Lernprozesses kann dabei in offener oder geschlossener Form erfolgen. Die geschlossenen Formen werden als Kontextmodelle bezeichnet, der offene Typ wird Multimediatyp genannt.<sup>484</sup> Ziel eines multimedialen Lernkonzepts ist es, verschiedene Lehrmedien so miteinander zu verknüpfen, dass sie in ihrer Kombination die Zielgruppe möglichst optimal bedienen und didaktisch so eingesetzt werden, dass sie den Lernprozess unterstützen.<sup>485</sup> Im Zusammenhang mit dem Einsatz von Multimedia tritt auch der oft unscharfe Begriff des E-Learnings auf. Dieser ist ebenfalls nicht einheitlich definiert.<sup>486</sup> Stellt man den technologischen Aspekt in den Vordergrund, so ist E-Learning definiert als „Lehr- und Informationspakete für die (innerbetriebliche) Weiterbildung, die den einzelnen Lernern (Mitarbeitern) auf elektronischem Wege als Online-Produkte oder

---

<sup>480</sup> Vgl. Scheffer, Ute (2002), S. 15, mit Nachweis zur Benutzung in Unternehmen.

<sup>481</sup> Vgl. Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (1998a), S. 34.

<sup>482</sup> Vgl. ebd., S. 35, und Döring, Klaus W./ Ritter-Mamczek, Bettina (2001), S. 288, die feststellen, dass ein Medium den Trainer nicht ersetzen kann.

<sup>483</sup> Ebd.; S. 35. Vgl. auch Dörr, Günter/Strittmatter, Peter (1997), S. 34-35, die von Einbettung von Medien in einen didaktischen Kontext sprechen.

<sup>484</sup> Vgl. ebd., S. 35-36, wobei geschlossene Langzeitlernprogramme von den Verfassern als didaktisch unprofessionell abgelehnt werden, weil sie als einseitig angesehen werden.

<sup>485</sup> Vgl. weiterführend auch zum Einsatz interaktiver Online-Lernsysteme Potter, Bradley N./Johnston, Carol G. (2007), S. 30-31, die im Rahmen einer Studie mit Accounting-Studenten nachweisen, dass ein bestimmtes Online-System die Lernergebnisse positiv beeinflusst, und Stanley, Trevor/Edwards, Pam (2005), S. 39-40, die in einer Langzeitstudie nachweisen, dass eine CD-ROM mit Fallbeispielen bei Accounting-Studenten mehr Praxisnähe und eine Verbindung von Theorie und Praxis erzeugt.

<sup>486</sup> Vgl. Dichanz, Horst/Ernst, Annette (2002), S. 45-49, und Kaltenbaek, Jesko (2003), S. 40-41.

über CD-ROM angeboten werden und unabhängig von Zeit und Ort verfügbar sind. Auch besondere Organisationsformen und -unterstützungen wie z. B. interne Programme, Hotlines etc. gehören als unterstützende Elemente zum Arrangement des E-Learning<sup>487</sup>. Im Sinne der genannten Abgrenzung von Lernsystemen ist E-Learning also ein Lernsystem, das unter multimedialem Einsatz auch von elektronischen Medien Wissen vermittelt.

### 3.5 Zwischenergebnis

Zur Untersuchung eines Konzepts für die Fortbildung des WPs in IFRS sind die dargestellten normativen und lerntheoretischen Grundlagen, die Anforderungen einer Organisation an ein Fortbildungskonzept sowie die möglichen Lehrverfahren so zusammenzuführen, dass alle Aspekte des Gesamtlernsystems erfasst werden. Aus obigen Ausführungen kann das Fazit gezogen werden, dass ein solches Gesamtlernsystem klassische Lernformen wie den Lehrvortrag und Gruppenarbeit mit neuen Lernmedien wie CBT und WBT kombinieren wird.<sup>488</sup> Ein solches Gesamtarrangement wird auch als „blended“ bezeichnet, weil verschiedene Lehrmethoden miteinander vermischt werden.<sup>489</sup> „Blended“ ist von dem englischen Wort „blender“ abgeleitet, das Mixer bedeutet.<sup>490</sup> Das Gesamtlernsystem kann wie folgt visualisiert werden:

---

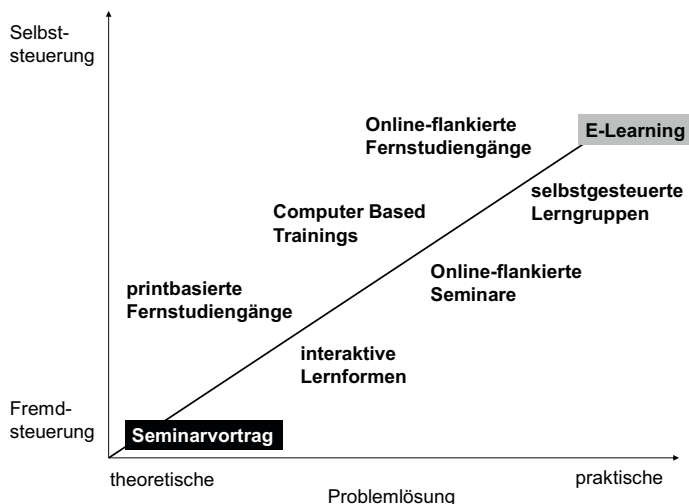
<sup>487</sup> Dichanz, Horst/Ernst, Annette (2002), S. 46, und Arnold, Patricia (2001), S. 19-20, die E-Learning als telematisches Lernen bezeichnet.

<sup>488</sup> Vgl. auch Ruhnke, Klaus/Imiela, Robert (2008), S. 552, die die Frage nach der optimalen Lernform oder Kombination von Lernformen für eine effiziente Wissensvermittlung als offen betrachten.

<sup>489</sup> Vgl. weiterführend zur Vorteilhaftigkeit von „Blended Learning“-Konzepten bei MBA-Studenten im Bereich Rechnungslegung auch Jones, Keith T./Chen, Clement C. (2008), S. 15-28. Vgl. auch Sauter, Annette M./Sauter, Werner/Bender, Harald. (2004), S. 15. Die Verfasser sehen die Komposition von „Blended Learning“-Kompetenzen als die eigentliche Herausforderung für den Bildungsanbieter. Dies gilt natürlich auch für eine Organisation, die eigene Bildungsarrangements für ihre Mitarbeiter kreiert.

<sup>490</sup> Gleichlautend wird auch von hybriden Lernarrangements gesprochen, so z. B. bei Kerres, Michael (2000), S. 24, und Kröger, Helga/Reisky, Antares (2004), S. 23.





**Abbildung 22:** Vom Seminarvortrag zum „Blended Learning“-Konzept<sup>491</sup>

Die Untersuchung des Istkonzeptes wird zeigen, welche einzelnen Elemente zu dem Gesamtlernarrangement „Fortbildungsseminar IFRS“ zusammengesetzt werden und wie die Einschätzung der Teilnehmer zu diesen Elementen aussieht. Die rechtlichen Voraussetzungen, die ein WP bei der Wahl von Fortbildungsmaßnahmen zu beachten hat, bilden den normativen Rahmen. Sie wurden in Kapitel 2 dargestellt. Die dargestellten pädagogischen Grundlagen stellen potenzielle Bestandteile eines Sollkonzeptes dar, die in Kapitel 5 in die Untersuchung des Istkonzeptes einfließen. Die vorangestellte Beschreibung dient weiterhin der Systematisierung der Grundlagen, um das vorhandene Istkonzept zu strukturieren.

Die empirischen Forschungsinstrumente, die für die Lernstil- und Lernstrategieermittlung über das LSI hinaus existieren, sowie ihre Evaluation sind Gegenstand des nachfolgenden Kapitels 4.

<sup>491</sup> Quelle: In Anlehnung an: Sauter, Annette M./Sauter, Werner/Bender, Harald. (2004), S. 16.

## **4            Ansätze zur Ermittlung des Lernstils oder der Lernstrategie des Wirtschaftsprüfers im Kontext der Fortbildung in internationaler Rechnungslegung**

In diesem Kapitel werden die wesentlichen theoretischen und empirischen Beiträge zu Lernstilen und Lernstrategien<sup>492</sup> und die auf sie einwirkenden Faktoren, wie lerninfrastrukturelle Gegebenheiten und Umwelteinflüsse, dargestellt und systematisiert. Die auf den Lernstil oder die Lernstrategie einwirkenden Faktoren, die in den vorliegenden Studien untersucht werden, gehen in die Modulation der eigenen empirischen Untersuchung ein.

### **4.1            Auswahl und Reihenfolge der Forschungsansätze**

Zur Erforschung von Lernstilen und Lernstrategien existieren zahlreiche Forschungsansätze, die sich jedoch fast ausschließlich auf studentische Lernprozesse und die beim universitären Lernen eingesetzten Lehrmethoden beziehen. Als Ergebnis kann vorweggenommen werden, dass der aktuelle Forschungsstand für die berufliche Fortbildung<sup>493</sup> nicht sehr umfangreich ist<sup>494</sup> und es zu der Fortbildung des deutschen WPs selbst keine verwendbaren Beiträge gibt. Lediglich der Berufsstand des amerikanischen CPA wurde bezüglich seiner Lernstile und deren Entwicklung

---

<sup>492</sup> Vgl. zur Abgrenzung von Lernstrategie und Lernstil Abschnitt 3.3.3.1.

<sup>493</sup> Vgl. zur Systematisierung der Arbeitsbereiche der Erwachsenenbildung, Teilgebiet berufliche Weiterbildung, *Sarges, Werner/Fricke, Reiner* (1986), S. 110.

<sup>494</sup> Vgl. *Faulstich, Peter* (2003), S. 9. Der Verfasser stellt fest, dass die Ansätze zur wissenschaftlichen Erfassung des Bereiches der Erwachsenenbildung nur unzureichend entwickelt sind. Ähnlich äußern sich *Achtenhagen, Frank/Grubb, W. Norton* (2001), S. 605, die den Forschungsstand im Bereich der beruflichen Aus- und Fortbildung als „karg“ bezeichnen, und vgl. auch *Schrader, Josef* (2008), S. 53, der zusammenfassend ausführt, dass das „Unterrichtsgeschehen in seiner gesamten Komplexität [...] kaum erforscht“ sei. Mit Unterrichtsgeschehen sind Seminare in der Erwachsenenbildung gemeint. Diese Aussage trifft Schrader bereits 1994, vgl. *Schrader, Josef* (1994), S. 53, sodass insgesamt eine wesentliche Weiterentwicklung des Forschungsstandes vom Verfasser in 14 Jahren nicht beobachtet werden konnte.

in wenigen Studien untersucht.<sup>495</sup> Daher lag es nahe, den Erkenntnisstand aus der universitären Ausbildung („accounting education“) zu ermitteln, der bezüglich der Inhalte teilweise auf die Fortbildung übertragen werden kann. Soweit es sich um Beiträge handelt, die das Lernverhalten von Studenten aus höheren Semestern behandeln, können diese auch Aufschluss darüber geben, wie Individuen mit Vorwissen in Lernsituationen agieren. Diese Erkenntnisse können möglicherweise auf die Fortbildung des WPs in IFRS übertragen werden. Die nachfolgenden Beiträge wurden chronologisch geordnet.

#### 4.1.1 *Der „Study-Attitudes-Questionnaire“ von Brown und Holtzmann (1955)*

Ab Ende der 20er-Jahre wurden in einem Zeitraum von 30 Jahren mehr als 100 „how-to-study-manuals“ publiziert, die sich mit dem Zusammenhang von Lernstrategie und Lernerfolg beschäftigten. In den 50er-Jahren entwickelten *William F. Brown* und *Wayne H. Holtzmann* an der University of Texas, USA, einen „Survey of Study Habits and Attitudes“ mit zunächst 102 Fragen<sup>496</sup>, der die eigene Einschätzung von College-Studenten zu ihren Studiengewohnheiten und ihre generelle Einstellung gegenüber ihrem Studium erhebt.<sup>497</sup>

*Brown* und *Holtzmann* leiteten damit eine Ära von Untersuchungen ein, die sich in erster Linie mit Verhaltensweisen und Lernstrategien beschäftigen und damit der konzeptionellen Einstellung zum Lernen, dem „approach to learning“, zuzuordnen sind. Hierbei werden individuelle kognitive und motivationale Ausgangspunkte des Lernenden vorausgesetzt.

---

<sup>495</sup> Vgl. weiterführend zur generell positiven Einstellung des US-CPA zur Harmonisierung der IFRS *Barniv, Ran/Fetyko, David* (1997), S. 161. Es ist jedoch anzumerken, dass diese Studie weit vor dem Wegfall der IFRS Reconciliation für FPI stattfand.

<sup>496</sup> Vgl. *Brown, William F./Holtzmann, Wayne, H.* (1955), S. 78-79. Der endgültige Fragebogen umfasst 75 Fragen.

<sup>497</sup> Vgl. ebd., S. 77.

Der Fragebogen wurde in der hier betrachteten Studie an 285 männliche und 285 weibliche Studierende des zweiten Semesters von drei US-amerikanischen Universitäten ausgegeben.<sup>498</sup> Die eigentliche Absicht der Befragung, einen Eindruck von Lernstrategien zu erhalten, wurde den Studenten nicht mitgeteilt, um den Erfolg in Form von ehrlichen Antworten zu gewährleisten.<sup>499</sup>

Nach mehrfachem Einsatz des Fragebogens ziehen die Forscher den Schluss, dass Studiengewohnheiten und -einstellungen gemessen werden können und sie einen Einfluss auf den späteren Studienerfolg haben.<sup>500</sup> Obwohl der Fragebogen ursprünglich dazu dienen sollte, den Studienerfolg zu messen, sehen *Brown* und *Holtzmann* auch Möglichkeiten, den Fragebogen als Beratungsinstrument und als Hilfe für die Auswahl von Unterrichtsmethoden einzusetzen.<sup>501</sup>

Die Forschungsaktivität im Bereich der „accounting education“ intensivierte sich in den 70er-Jahren des vorigen Jahrhunderts und führte zu einer Vielzahl von Studien in diesem Bereich.<sup>502</sup> Auf den ursprünglichen Test von *Brown* und *Holtzmann* wurde jedoch immer wieder Bezug genommen.<sup>503</sup> In die Modulation des späteren Modells zur eigenen empirischen Untersuchung ist diese Befragung nicht eingeflossen. Sie stellt jedoch einen wesentlichen Ausgangspunkt für die spätere Entwicklung des Forschungsgebiets dar.

---

<sup>498</sup> Vgl. *Brown, William F./Holtzmann, Wayne, H.* (1955), S. 78-80.

<sup>499</sup> Vgl. ebd., S. 77.

<sup>500</sup> Vgl. ebd., S. 83.

<sup>501</sup> Vgl. ebd., S. 83.

<sup>502</sup> Vgl. *Marton, Ference* (1985), S. 631, der auf diverse Studien verweist, die seit Mitte der 70er-Jahre entstanden sind.

<sup>503</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J. et al.* (1971), S. 258.

#### 4.1.2 Die Studie von Entwistle, Nisbet et al. (1971)

Die Arbeiten von *Entwistle, Nisbet et al.* stellen eine grundlegende Forschungsrichtung hinsichtlich Lernstrategien dar. *Entwistle et al.* Entwerfen ein Programm zur Untersuchung studentischen Lernens. Sie entwickeln unter Berücksichtigung von bereits vorhandenen Studien aus den USA einen Fragebogen mit 23 psychologischen Fragen zur quantitativen Erfassung von Motivation und Lerneinstellungen von Studenten. Sie ergänzen dabei die aus einer Durchsicht der bisher existierenden Literatur und Fachgesprächen mit Kollegen gewonnenen Elemente „Motivation“<sup>504</sup> und „Lerneinstellung“ um die Elemente „Prüfungsverhalten“ und „Mangel an Ablenkung“, um die Studiengewohnheiten empirisch zu ermitteln.<sup>505</sup>

Der von der Forschergruppe entwickelte Fragebogen („Study Attitudes Inventory“) wird an 898 britische Studenten im zweiten Studiensemester von drei Universitäten verteilt, eine Retest der Ergebnisse wird mit einer Zufallsauswahl von 140 Studenten durchgeführt, wobei 91 den Fragebogen erneut beantworten.<sup>506</sup>

In einer zweiten Studie mit 875 Studenten wird eine Clusteranalyse durchgeführt. Daraus können Korrelationen zwischen Lernstrategien und Arbeitseinsatz sowie persönlichen Voraussetzungen abgeleitet werden. Weiterhin wird eine Korrelation zwischen Erfolg in der Universitätsausbildung und verschiedenen persönlichen Voraussetzungen der Studenten festgestellt.<sup>507</sup>

---

<sup>504</sup> Vgl. weiterführend zum Stand des Einflusses von Motivation auf die Lernstrategie *Lange, Paul De/Mavondo, Felix* (2004), S. 433-434. Die Studie wird in Kapitel 4 nicht dargestellt, da die Erkenntnisse aus einer Studie an australischen Studenten einer Fernuniversität für die weiteren Betrachtungen nicht relevant sind.

<sup>505</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J. et al.* (1971), S. 258.

<sup>506</sup> Vgl. ebd., S. 258-260.

<sup>507</sup> Vgl. dazu auch die Weiterentwicklung in einer Clusteranalyse von *Entwistle, Noel J./Brennan, Thomas* (1971), S. 268-276., die die Ergebnisse der ersten Studie bestätigt.

Korrelationen werden zum einen zu Voraussetzungen aus der schulischen Ausbildung (Noten in den A-levels<sup>508</sup>, intellektuelle Determinanten) und bereits zu Beginn des Studiums gut ausgebildeten Lernmethoden („study methods“), zum anderen zu persönlichem Einsatz, wie z. B. großem Zeitaufwand, Wertvorstellungen oder persönlichen Zielen, festgestellt.<sup>509</sup>

Diese Studie, der erste Meilenstein in der Forschungsgruppe um *Entwistle*, ist allerdings dahingehend limitiert, dass zwischen den Studenten verschiedener Fakultäten und Fachrichtungen nicht unterschieden wird, obwohl andere Befragungen bereits ergeben haben, dass ein Zusammenhang zwischen Persönlichkeitsstruktur und Studienfach besteht. Die Verfasser empfehlen, diesem Phänomen weiter nachzugehen.<sup>510</sup> Da die Studie nicht gesondert auf die aufgaben- und personenbezogenen Faktoren von Studenten der Wirtschaftswissenschaften eingeht, die eine ähnliche Vorbildung wie der WP oder CPA haben, fließt sie nicht in das Modell für die eigene Untersuchung ein.

#### 4.1.3 Die Studie von Pask (1976)

Ausgehend von einer Studie aus dem Jahre 1972, in der *Pask* und *Scott* versuchen, persönliche Lernstile zu identifizieren, werden die Ergebnisse im Jahre 1976 von *Pask* aufgegriffen und weiterentwickelt.<sup>511</sup> *Pask* nimmt in seiner Veröffentlichung aus dem Jahre 1976 zunächst einen Review der bisherigen Forschungsergebnisse vor und entwirft eine Lernsituation, in der Sachverhalte erlernt und in einem Gespräch dargestellt werden.

---

<sup>508</sup> A-level ist das britische Äquivalent zum deutschen Abitur.

<sup>509</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J. et al.* (1971), S. 261, Table 3. Zur Unterscheidung zwischen Lernstrategie und Lernstil weiterführend *Entwistle, Noel J./Hanley, Maureen/Hounsell, Dai* (1979), S. 368-369. Lernstrategie ist der Weg, mit dem ein Lernender eine bestimmte Aufgabe angeht, Lernstil ist die generelle Herangehensweise an Lernaufgaben. Für das Lernen von IFRS ist daher der Terminus technicus „Lernstrategie“ der passende.

<sup>510</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J. et al.* (1971), S. 265.

<sup>511</sup> Vgl. weiterführend zur Forschungsarbeit der Lancaster Group unter *Entwistle* auch *Beattie, Vivien/Collins, Bill/McInnes, Bill* (1997), S. 8-9.

*Pask* stellt fest, dass sich gerade unter diesen Bedingungen, in denen Lernergebnisse im Gespräch dargestellt werden müssen, zwei gegensätzliche Lernstrategien identifizieren lassen: die des „serialist“ und des „holist“.<sup>512</sup> Diese werden nachfolgend noch näher erläutert.

Die erste Studie gibt den Versuchspersonen die Aufgabe, anhand eines fiktiven Lebewesens (the Clobbit und the Gandlemuller) eine Systematik für die Klassifikation von Lebewesen zu entwickeln. Daraus ergeben sich die bereits genannten zwei übergeordneten Gruppen von Lernenden: Der „serialist“ arbeitet sich Schritt für Schritt von einem Thema zu anderen – er hat einen begrenzten Radius der Betrachtung, d. h. er betrachtet immer nur eine Hypothese und setzt seine Betrachtungen ausgehend von dieser fort („description building“<sup>513</sup>) –, während der „holist“ eine globalere Betrachtungsweise des Themas annimmt und verschiedene Hypothesen zu einem Erklärungsmodell zusammenbaut („procedure building“<sup>514</sup>).<sup>515</sup> Die Gruppe der „holists“ lässt sich in zwei Untergruppen unterteilen, die „irredundant holists“ – solche, die zutreffende Analogien bilden – und die „redundant holists“ – solche, die zwar Analogien bilden, die aber zum Teil fiktiv und nicht zutreffend sind, jedoch dazu dienen, sich das Erlernte zu merken.<sup>516</sup>

Aufbauend auf diesen zwei Gruppen von Lernenden und ihrer jeweiligen Lernstrategie nimmt *Pask* an, dass zu jeder Lernstrategie auch eine bestimmte Lehrmethode und damit Lernmethodik gehört. Er stellt die Hypothese auf, dass eine Übereinstimmung von Lernstrategie und Lehrmethode dazu führt, dass ein Student schneller lernt und die erlernte Information länger behält. Die Lernstrategie bezeichnet *Pask* als „comprehension learning“ oder „operation learning“, wobei die erste Lernstrategie der des „holist“ entspricht.

---

<sup>512</sup> Vgl. weiterführend zur Definition dieser beiden Lernstrategien *Pask, Gordon* (1976), S. 130-132.

<sup>513</sup> Ebd., S. 133.

<sup>514</sup> Ebd.

<sup>515</sup> Vgl. ebd., S. 130.

<sup>516</sup> Vgl. ebd. und mit weiterer Diskussion *Entwistle, Noel J.* (1978), S. 256-258.

Das „operation learning“ charakterisiert die Lernstrategie des „serialist“, der zwar bestimmte Regeln, Methoden und Details aufnimmt, diese aber oftmals nicht in Bezug zueinander setzen kann.<sup>517</sup> Er identifiziert auch noch eine dritte Gruppe von Lernenden: Diese sind in der Lage, je nach Thema, ihre Lernstrategie an die Situation anzupassen. *Pask* bezeichnet sie als „versatile“. Um jedoch ein umfassendes Verständnis eines Sachverhaltes zu erreichen, hält er es für notwendig, beide Strategien zu verfolgen.

Verzerrungen stellt *Pask* dahingehend fest, dass bei der Gruppe der „holists“ die Tendenz besteht, alle möglichen Ausprägungen einer Situation in den Bezugsrahmen zu pressen, unabhängig davon, ob dies noch einen Sinn ergibt („globetrotting“). Die „serialists“ dagegen sind vereinzelt nicht in der Lage, bestimmte Ausprägungen einer Situation überhaupt in einen globaleren Zusammenhang zu bringen („improvidence“).<sup>518</sup>

Die Studie von *Pask* aus dem Jahr 1976 bestätigt die bereits gewonnenen Erkenntnisse aus früheren Forschungsprojekten, dass eine Übereinstimmung von Lehrmethode und Lernstrategie dem Lernprozess dient.<sup>519</sup> Hierzu sollen in der eigenen empirischen Untersuchung die bevorzugten Lernmethoden der Probanden mit ihrem festgestellten Lernstil verknüpft und mögliche signifikante Zusammenhänge analysiert werden.

#### 4.1.4 *Die Studie von Biggs (1976) und darauf aufbauende Untersuchungen*

Parallel zu *Pask* und *Entwistle* entwickelt sich eine Forschungsrichtung, die sich weniger mit dem Vergleich von Variablen zwischen untersuchten Gruppen beschäftigt als vielmehr ein interaktives Modell für bestimmte

---

<sup>517</sup> Vgl. *Pask, Gordon* (1976), S. 133.

<sup>518</sup> Vgl. ebd., S. 140.

<sup>519</sup> Vgl. ebd., S. 138. *Entwistle* empfiehlt, die Untersuchungen weiterzuführen, da er einige Ergebnisse auf die experimentellen Bedingungen zurückführt, vgl. *Entwistle, Noel J.* (1978), S. 264-265.



Einflussfaktoren aufzustellen versucht; hier werden also die Wechselwirkungen zwischen intellektuellen Voraussetzungen und Lernumfeld untersucht. Essenz des Ansatzes ist das sog. ATI-Modell (aptitude-treatment interaction).<sup>520</sup> Vorreiter für dieses Modell ist Cronbach.<sup>521</sup>

Die Arbeit von *Biggs* aus dem Jahre 1976 fasst mehrere Studien mit australischen Studenten zusammen, die in die Entwicklung eines „Study Behaviour Questionnaire“ (SBQ) münden.<sup>522</sup> *Biggs* lässt den Fragebogen von 464 Erstsemester-Studenten aus geistes- und naturwissenschaftlichen Fächern beantworten. Ausgangspunkt ist dabei die Definition von zehn verschiedenen Dimensionen von Studienverhalten. Diesen Dimensionen werden bestimmte Begriffe zugeordnet, die auf einer *Likert*-Skala beurteilt werden sollen.<sup>523</sup> Auf der einen Seite ordnet *Biggs* diesen Begriffen die Antworten der Studenten zu, welche die Persönlichkeitsstruktur und die Herangehensweise an das Studium charakterisieren. Zum anderen analysiert er die Begriffe dahingehend, ob und inwieweit sie Unterschiede zwischen den befragten Personen aufzeigen.<sup>524</sup>

In der Befragung von *Biggs* steht im Mittelpunkt, ob es *per se* je nach Fakultät Unterschiede zwischen dem Lernverhalten der Studenten gibt und ob sich ein bestimmtes Lernverhalten generell – unabhängig vom Studienfach – als Erfolgsfaktor erweist.<sup>525</sup>

---

<sup>520</sup> Das Modell beinhaltet die Wechselwirkung (interaction) zwischen Fähigkeit (aptitude) und einer bestimmten Behandlung oder Lehrmethode (treatment). Vgl. *Biggs, John B./Telfer, Ross* (1987), S. 447.

<sup>521</sup> Vgl. *Biggs, John B.* (1976), S. 68.

<sup>522</sup> Vgl. weiterführend zur Forschungsarbeit der Australian Group unter *Biggs* auch *Beattie, Vivien/Collins, Bill/McInnes, Bill* (1997), S. 4-6. Study Behaviour Questionnaire heißt übersetzt Fragebogen zum Lernverhalten.

<sup>523</sup> Vgl. *Biggs, John B.* (1976), S. 71-72.

<sup>524</sup> Vgl. ebd., S. 68.

<sup>525</sup> Vgl. ebd., S. 70-71.

*Biggs* stellt die Hypothese auf, dass verschiedene Muster des Lernverhaltens unterschieden werden können: Faktoren, die generell zu einem Studienerfolg beitragen – unabhängig von Geschlecht oder belegtem Studienfach – und Faktoren, die speziell geisteswissenschaftliche oder naturwissenschaftliche Fähigkeiten charakterisieren.<sup>526</sup>

Die Auswertung der Studie mittels multivariater Varianzanalyse (MANOVA) ergibt, dass eine generelle Lernstrategie, die entweder eher reproduktiv oder transformationell ist, zu einem Studienerfolg führt. Gleichzeitig ergeben sich abweichend von bisherigen Studien von *Biggs* Unterschiede in der Lernstrategie zwischen den Geschlechtern.<sup>527</sup>

Weibliche Studenten wählen für geisteswissenschaftliche Fächer eher eine reproduktive Lernstrategie, für naturwissenschaftliche besteht eine Tendenz zu einer transformationellen Lernstrategie. Bei männlichen Studenten ergab sich das gegenteilige Ergebnis.<sup>528</sup> Aus diesem Ergebnis folgert *Biggs*, dass es unterschiedliche Faktoren und Lernstrategien gibt, die erfolgreiches Lernen charakterisieren, wobei auch universitätsspezifische und nicht generalisierbare Faktoren eine Rolle spielen könnten. Für die weitere Interpretation regt der Verfasser an, die funktionalen Zusammenhänge zwischen der Reaktion der Studenten und unterschiedlichen Lernumgebungen zu evaluieren.<sup>529</sup>

---

<sup>526</sup> Vgl. *Biggs, John B. (1976)*, S. 73.

<sup>527</sup> Vgl. ebd., S. 75. Vgl. weiterführend zum Einfluss des Geschlechts auf die Lernstrategie die Zusammenfassung von *Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline (2002)*, S. 31, und *Lange, Paul De/Mavondo, Felix (2004)*, S. 440-443, die mithilfe des SPQ einen Einfluss des Geschlechts auf die Lernstrategie nachweisen. Die Studie wird in Kapitel 4 nicht dargestellt, da die Erkenntnisse aus einer Studie an australischen Studenten einer Fernuniversität für die weiteren Betrachtungen nicht relevant sind. Gegenteilige Belege finden sich bei *Paver/Gammie*, die keinen signifikanten Zusammenhang zwischen der akademischen Performanz und dem Geschlecht feststellen. Vgl. weiterführend auch *Paver, Brenda/Gammie, Elizabeth (2005)*, S. 427. Die Forscherinnen benutzten den überarbeiteten ASI-Fragebogen von *Entwistle et al.*

<sup>528</sup> Vgl. ebd., S. 78.

<sup>529</sup> Vgl. ebd., S. 79.

In einer späteren Publikation stellt *Biggs* noch einmal klar, was er unter „students' approaches to learning“, den Lernstrategien von Studenten, subsumiert: Es sind der „surface approach“<sup>530</sup> und der „deep approach“<sup>531</sup>, Begriffe, die den Definitionen von *Marton* und *Säljö* entsprechen,<sup>532</sup> und der „achieving approach“<sup>533</sup>, der insbesondere auf dem Erreichen von guten Examensnoten und einer Selbstbestätigung des Studenten beruht und von *Biggs* zusätzlich identifiziert wurde.<sup>534</sup> Der „achieving approach“ entspricht von seiner Zielsetzung dem „strategic style“<sup>535</sup> von *Entwistle* und *Ramsden*. Nur der „deep approach“ ist allein auf die Aufgabe bezogen und intrinsisch. Die Lernstrategien „surface“ und „achieving“ sind dagegen umfeldbezogen – ausgelöst durch die von den Studenten gesehene Notwendigkeit, gute Noten zu erzielen oder auch mit minimalem Einsatz Wissen zu reproduzieren und damit maximale Erfolge zu erzielen.<sup>536</sup> Diese Lernstrategien sind insofern stark an die behaviouristische Idee von Lob und Tadel angelehnt.

Im Jahr 2001 veröffentlichte *Biggs* in Zusammenarbeit mit *Kember*<sup>537</sup> und *Leung* eine überarbeitete Version des Fragebogens, nunmehr als „Study Process Questionnaire“ (SPQ, Version R-SPQ-SF), der an 495 Studenten einer Universität in Hongkong getestet wurde.<sup>538</sup> Die Überarbeitung diente vor allem der Vereinfachung des Einsatzes durch Lehrkräfte und der Fokussierung auf die beiden wesentlichen Lernstrategien „deep“ and „surface“<sup>539</sup>. Weiterführend sei angemerkt, dass noch weitere Forschungsinstrumente entwickelt wurden, um die Lernstrategien von

---

<sup>530</sup> Übersetzt: oberflächliche Lernstrategie.

<sup>531</sup> Deutsch: tiefer gehende Lernstrategie.

<sup>532</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen in Abschnitt 4.1.5.

<sup>533</sup> Frei übersetzt spiegelt diese Lernstrategie das Erreichen (achieving) von Zielen wider.

<sup>534</sup> Vgl. *Biggs, John B.* (1993), S. 7

<sup>535</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 200-201.

<sup>536</sup> Vgl. ebd.

<sup>537</sup> Vgl. bezüglich der Forschungsarbeiten von *Kember* 4.1.21 und 4.1.22.

<sup>538</sup> Vgl. *Biggs, John B./Kember, David/Leung, Doris Y. P.* (2001), S. 133-149.

<sup>539</sup> Vgl. *Biggs, John B./Kember, David/Leung, Doris Y. P.* (2001), S. 145.

Studenten zu ermitteln. Diese können hier aufgrund des erheblichen Umfanges nur exemplarisch dargestellt werden.<sup>540</sup>

Ein möglicher signifikanter Einfluss des Geschlechts auf die Lernstrategie ist ein Zusammenhang, der im Rahmen der eigenen Befragung untersucht werden soll.

#### 4.1.5 Die Studien von Marton und Säljö (1976)

In der phänomenografischen Forschungslinie entwickelten *Marton*<sup>541</sup> und *Säljö*, die in den 70er-Jahren des vergangenen Jahrhunderts an der Universität Göteborg (Schweden) in der erziehungswissenschaftlichen Fakultät lehrten, eine Methode, um Informationsverarbeitung im Hinblick auf Lernerfolg zu bewerten. Dieser Ansatz war aufgrund der Betonung qualitativer Inhalte revolutionär, da bisher in der empirisch-analytischen Forschung nur quantitative Aspekte überprüft wurden („Wie viel wird gelernt?“ anstelle von „Was wird gelernt?“). Die Autoren wenden sich in ihren Studien vor allem dem Prozess des Lernens und den Lernergebnissen bei Universitätsstudenten zu.<sup>542</sup>

Mit diesem Ansatz, der Experimente und Interviews beinhaltet, betrachten die Verfasser die qualitativen Unterschiede der Informationsaufnahme und -verarbeitung der Studenten im Gegensatz zu der quantitativen Sicht, wie viel die Studenten lernen. Dazu wurden von den Studenten Textpassagen gelesen, zu denen nach dem Lesen Verständnisfragen gestellt wurden.<sup>543</sup>

---

<sup>540</sup> Vgl. weiterführend zum Forschungsinstrument des „Vermunt’s Inventory of Learning Styles“ auch Boyle, Elizabeth A./Duffy, Tim/Dunleavy, Karen (2003), S. 267-290. Vermunt benutzt eine weitere Lernstrategiedefinition mit vier Dimensionen.

<sup>541</sup> Vgl. Marton, Ference/Säljö, Roger (1976), S. 4-11. Vgl. weiterführend zur Forschungsarbeit der Swedish Group unter Marton auch Beattie, Vivien/Collins, Bill/McInnes, Bill (1997), S. 6-8.

<sup>542</sup> Vgl. hierzu bezüglich des prozessorientierten Ansatzes von Marton und Säljö und der Abgrenzung zu anderen Studien Biggs, John B. (1993), S. 5-6.

<sup>543</sup> Vgl. Marton, Ference/Säljö, Roger (1976), S. 4.

Die untersuchte Gruppe umfasste 40 weibliche Studenten des ersten Studienjahrs in Erziehungswissenschaften.<sup>544</sup>

Je nach Antwort auf die Verständnisfragen typisierten *Marton* und *Säljö* verschiedene Arten des Verständnisses, die effektiv die Qualität des Lernerfolgs repräsentieren. Daraus zogen sie den Schluss, dass verschiedene Herangehensweisen an das Lernen in prozessualer Hinsicht mit qualitativen Unterschieden der Lernergebnisse korrelieren. Sie identifizierten einen funktionalen Zusammenhang zwischen Lernprozess und Lernergebnis.<sup>545</sup>

Die Herangehensweise der Studenten ist in die weitere wissenschaftliche Diskussion als „deep-level“ und „surface-level processing“ eingegangen. Die Probanden, die den „deep-level“-Ansatz verfolgen, konzentrieren sich in ihrem Lernprozess darauf, ein umfassendes Verständnis des vorgegebenen Textes zu erreichen, während die Kandidaten, die nach dem „surface-level“-Ansatz arbeiten, nur versuchen, sich den gelesenen Text einzuprägen, ohne sich ein tiefgründiges Verständnis des Sachverhaltes zu erarbeiten.<sup>546</sup>

Bei einem Vergleich des Einsatzes der unterschiedlichen Lernstrategien stellt sich weiterhin heraus, dass der Lernprozess situativ unterschiedlich ist, d. h. der Lernprozess ist abhängig von der gestellten Aufgabe.<sup>547</sup> Dies kann dazu führen, so folgern *Marton* und *Säljö*, dass die Lernstrategie auf das zu erwartende Ergebnis ausgerichtet wird. Diese Verhaltensweise birgt die Gefahr, dass das Verständnis von wesentlichen Lerninhalten zugunsten eines guten Abschneidens in Examen in den Hintergrund

---

<sup>544</sup> Vgl. *Marton, Ference/Säljö, Roger* (1976a), S. 117.

<sup>545</sup> Vgl. *Marton, Ference/Säljö, Roger* (1976), S. 10. Gleichlautend dazu auch *Marton, Ference* (1985), S. 638, mit weiteren Ausführungen. Zu dem gleichen Ergebnis kommen auch *van Rossum* und *Schenk* in *Rossum, Erik J. van/ Schenk, Simone M.* (1984), S. 73-83.

<sup>546</sup> Vgl. *Marton, Ference/Säljö, Roger* (1976), S. 7-8.

<sup>547</sup> Vgl. *Marton, Ference/Säljö, Roger* (1976a), S. 124.

tritt.<sup>548</sup> Dieser Zusammenhang spielt auch für die eigene Untersuchung eine Rolle, da ein Einfluss auf die Lernstrategie angenommen wird, je nachdem ob die Probanden tatsächlich auf IFRS-Mandaten eingesetzt werden oder nicht.

Ein weiterer interessanter Punkt, der sich aus den Experimenten der schwedischen Forschungsgruppe ergibt, hängt mit der Abrufbarkeit von Informationen aus dem Lernprozess zusammen. Je nach angewandtem Ansatz – „deep“ oder „surface“ – stellt sich in einem Retest nach 45 Tagen heraus, dass die Lernergebnisse beim „surface-level“-Ansatz kürzer abrufbar sind als bei Anwendung des „deep-level“-Ansatzes.<sup>549</sup> Dies lässt den Rückschluss zu, dass Studenten ihre Lernstrategie allein auf den Abruf von Fakten in einem Examen ausrichten; für die langfristige Nutzung von Wissen in einer WPG wäre dies jedoch nicht das gewünschte Ergebnis. Die Studien von *Marton/Säljö* sind Ausgangspunkt für weitere Forschungsarbeiten.

Fokus der weiteren Betrachtung ist insbesondere, welche Schlüsse aus dem in Experimenten simulierten Lernprozess der Studenten bei der Bearbeitung von Texten für ihren tatsächlichen Lernprozess im Studium gezogen werden kann.

Aufbauend auf den Erkenntnissen von *Marton/Säljö* erweitert *Biggs* in späteren Publikationen die Lernstrategien „surface-level“ und „deep-level“ um den Begriff „achieving“. Diese Lernstrategie ist dadurch gekennzeichnet, dass der Student allein deswegen lernt, weil er den Wettbewerb unter den Studenten schätzt und das Erringen von guten Noten in Examen sein „Ego“ verbessert. Die Lernstrategie wird allein um des Erfolges willen verfolgt, unabhängig davon, ob der Lernstoff von Interesse ist.<sup>550</sup>

---

<sup>548</sup> Vgl. *Marton, Ference/Säljö, Roger* (1976a), S. 124. Die Verfasser sprechen von einer Funktionalisierung des Lernens auf die vorhersehbaren Anforderungen, z. B. eines Examens.

<sup>549</sup> Vgl. ebd., S. 125.

<sup>550</sup> Vgl. *Biggs, John B.* (1985), Table 1, S. 186.

#### 4.1.6 Die Studie von Svensson (1977)

*Lennart Svensson*, ein weiterer schwedischer Forscher, greift die Studien von *Marton/Säljö* auf und überträgt die experimentelle Situation des Studiums von Texten auf die tatsächliche Situation von Studenten in ihrem Studienalltag.<sup>551</sup> Darüber hinaus führt *Svensson* einen Retest der Studie von *Marton/Säljö* durch. Er kommt zu dem Ergebnis, dass die von den Studenten in der Studie angewendete Lernstrategie auch im Studienalltag gebraucht wird.

Allerdings führt er als Abgrenzung zu *Marton/Säljö* neue Begriffe ein, weil er die Unterscheidung zwischen „Lernprozess“ und „Lernergebnis“ vermeiden möchte.

Die neu eingeführten Begriffe sind „atomistic“<sup>552</sup> und „holistic“<sup>553</sup> versus „surface processing“<sup>554</sup> und „deep processing“; ein definitorischer Unterschied besteht jedoch zwischen den Begriffen nicht.<sup>555</sup>

Zusammenfassend sieht *Svensson* Wissen und Lernfähigkeit als miteinander verbundene Elemente des Lernens. Seine Begründung ist, dass kognitive Aktivität (der Prozess) und das Verstehen von erlerntem Lehrstoff (Wissen = Ergebnis des Lernprozesses) untrennbar verbunden sind und ferner auf Kenntnissen und Fähigkeiten beruhen.<sup>556</sup>

---

<sup>551</sup> Vgl. *Svensson, Lennart* (1977), S. 234.

<sup>552</sup> „Atomistic“ beruht auf dem griechischen Wort *atomos*, „unteilbar“, während „Atom“ das kleinste Teilchen eines chemischen Elements bezeichnet. Bezogen auf die Lernstrategie bedeutet atomistisch, dass Lernstoff nur vereinzelt und nicht in einem Zusammenhang aufgenommen und verarbeitet wird.

<sup>553</sup> Das Wort beruht auf dem griechischen Wort *holos*, „ganz“ oder „vollständig“. Im Sinne der Lernstrategie bedeutet „holistic“ eine Strategie, die einen Sachverhalt vollständig abbildet.

<sup>554</sup> „Processing“ und „approach“ werden bei der Bezeichnung der Lernstrategien synonym benutzt, wobei „processing“ den Verarbeitungsmodus bezeichnet und „approach“ die Herangehensweise an eine Lernaufgabe. Inhaltlich sind die Begriffe sehr ähnlich.

<sup>555</sup> Vgl. *Svensson, Lennart* (1977), S. 238.

<sup>556</sup> Vgl. *Svensson, Lennart* (1977), S. 242.

Die Studie von *Svensson* kann aufgrund der geringen Probandenzahl (30 Studenten der Erziehungswissenschaften, darunter 25 Frauen)<sup>557</sup> nur orientierenden Charakter haben, weist aber darauf hin, dass unabhängig von den Ausgangsbedingungen unterschiedliche Lernstrategien angewendet werden. Damit kann hier bei den Studenten durchaus eine gewisse Flexibilität in Abhängigkeit von den äußeren Bedingungen unterstellt werden. *Svensson* betont, dass das Ergebnis eines Hochschulstudiums das Herausbilden und Festigen einer kritischen Grundhaltung gegenüber Sachverhalten sein muss. Dieses Lernergebnis kann nach seiner Ansicht nur mit einer „holistischen“ Lernstrategie erreicht werden.

Als Weiterentwicklung für die eigene empirische Untersuchung kann aus dieser Studie die Berücksichtigung von kontextbezogenen Faktoren und deren Zusammenhang mit der Lernstrategie abgeleitet werden.

#### 4.1.7 Die Studie von *Fransson* (1977)

*Anders Fransson* führte ein Experiment mit 81 Studenten der erziehungswissenschaftlichen Fakultät der Universität Göteborg durch, dessen Gegenstand das Lesen eines Textes war (3.160 Worte). Er erweiterte den Untersuchungsgegenstand, ausgehend von den Studien von *Marton/Säljö* und *Svensson*, um den Einflussfaktor Motivation.<sup>558</sup> Zunächst unterteilte *Fransson* das Phänomen der Motivation in intrinsische und extrinsische Motivation. Ein Student ist intrinsisch motiviert, soweit der zu erlernende Inhalt für ihn eine Relevanz besitzt und er aus dieser Motivation heraus lernt. Extrinsische Motivation dagegen ist ein Zustand, bei dem die Gründe, in den Lernprozess einzutreten, in keinem Zusammenhang mit dem zu erlernenden Inhalt stehen.<sup>559</sup> Die Intensität der extrinsischen Motivation

---

<sup>557</sup> Vgl. ebd., S. 234.

<sup>558</sup> Vgl. *Fransson, Anders* (1977), S. 244-245.

<sup>559</sup> Vgl. *Fransson, Anders* (1977), S. 245-246.



kann in einem Experiment beeinflusst werden, während die intrinsische Motivation nicht manipuliert werden kann.<sup>560</sup>

Um den Einfluss der intrinsischen Motivation auf das Lernen näher zu untersuchen, wählte *Fransson* Texte für die studentischen Probanden aus, die je nach Studienfach eine hohe oder geringere Relevanz für das Abschneiden in Examen haben.

Seine Untersuchung bestätigt erneut die Existenz der zwei unterschiedlichen Lernstrategien („deep-level“ und „surface-level processing“) und deren funktionalen Zusammenhang mit dem Lernergebnis. Darüber hinaus kann er beweisen, dass die Art der Motivation einen entscheidenden Einfluss darauf hat, welche Lernstrategie ein Student wählt und welches Lernergebnis er schlussendlich erzielt.<sup>561</sup> Die Unterschiede zwischen extrinsischer und intrinsischer Motivation sind signifikant. Liegt die Motivation für das Lernen allein im erfolgreichen Abschluss eines Tests und besteht darüber hinaus nur ein eingeschränktes Interesse an dem Thema, das vermittelt werden soll, wird der Proband eine „surface“-Strategie anwenden. Liegt dagegen eine intrinsische Motivation bei dem Studenten vor, da die Lernaufgabe unmittelbare Relevanz für seine Arbeit hat, so wird er regelmäßig eine „deep“-Lernstrategie verfolgen.

Als weitere wesentliche Variable mit Einfluss auf das Lernergebnis wird Prüfungsangst gesehen, wobei neben der Situation bei dem experimentellen Lernereignis auch bereits selbst gemachte Erfahrungen eine Rolle spielen.<sup>562</sup> Bei hoher intrinsischer Motivation korreliert die Prüfungsangst signifikant mit der Durchführung des Tests.

---

<sup>560</sup> Vgl. ebd., S. 246.

<sup>561</sup> Vgl. ebd., S. 256.

<sup>562</sup> Vgl. *Fransson, Anders* (1977), S. 256.

*Fransson* zieht für die Ausgestaltung des Unterrichts den Schluss, dass Situationen, die beim Lernen Druck auf die Studenten ausüben, vermieden werden müssen, wenn eine „deep“-Lernstrategie von den Studenten angenommen werden soll.<sup>563</sup> Vor allem eine intrinsische Motivation der Lernenden trägt dazu bei, dass die gewünschten Lernergebnisse erzielt werden können.

Die Variable „Prüfungsangst“ wird nicht in die eigene empirische Untersuchung einbezogen, da am Ende der Fortbildungsveranstaltungen in der Regel keine Lernerfolgskontrolle steht. Motivationale Aspekte sollen in die eigene empirische Studie einbezogen werden.

#### 4.1.8 Die Studie von Laurillard (1979)

Die Studie von *Laurillard* lehnt sich an die Arbeiten von *Pask* und *Marton/Säljö* an und untersucht ergänzend echte Arbeitssituationen im Hinblick darauf, ob die Lernstile und -strategien von Studenten kontextabhängig sind.<sup>564</sup> Es handelt sich bei ihrer Arbeit um eine unveröffentlichte Dissertation, die sie in einem Artikel zusammenfasst. Grundlage sind Interviews mit 30 Bachelor-Studenten über Lernaufgaben aus ihrem Studium, um die Methoden von *Pask* sowie *Marton/Säljö* aus experimentellen Situationen auf die tatsächliche Studiensituation zu übertragen.<sup>565</sup>

Gegenstand der Befragung ist die Beschreibung der Lernstrategien sowie die Darstellung der Arbeitsweise der Studenten in Abhängigkeit von der jeweiligen Studiensituation.<sup>566</sup> Im Ergebnis verwendeten 19 Studenten kontextabhängig unterschiedliche Lernstrategien, 12 Studenten folgten ausschließlich dem „deep“-Ansatz. Innerhalb einer Lernaufgabe wurde

---

<sup>563</sup> Vgl. ebd.

<sup>564</sup> Vgl. *Laurillard, Diana* (1979), S. 395.

<sup>565</sup> Vgl. ebd., S. 397-398. Die Anzahl wird jedoch im Laufe der Veröffentlichung mit 31 angegeben. Vgl. ebd., S. 400.

<sup>566</sup> Vgl. *Laurillard, Diana* (1979), S. 398.

die Lernstrategie nicht gewechselt, nur zwischen unterschiedlichen Lernaufgaben fand ein Wechsel statt.<sup>567</sup>

*Laurillard* will einen Zusammenhang zwischen selbst angegebener Lernstrategie und realer Arbeitsweise erkennen. Sie folgert aus ihrer Studie, dass Lernende ihr Lernverhalten situations- oder kontextabhängig ändern, in Abhängigkeit von der individuellen Interpretation der Lernaufgabe sowie der äußeren Studienbedingungen.

Ungeklärt ist jedoch, warum bestimmte Studenten – 12 von 31 Probanden (38 %) verfolgen immer die gleiche Lernstrategie, unabhängig davon, welche Aufgaben sie zu bewältigen haben – ihr Lernverhalten nicht verändern. Die Studie lässt keinen Schluss zu, ob ihnen dafür die Fähigkeiten fehlen oder ob sie keine Anpassung der Lernstrategie vornehmen müssen, weil es die Aufgabe nicht erfordert. Insofern ist die Interpretation *Laurillards*, eine Kontextabhängigkeit der Lernstrategie sei nachgewiesen, nicht nachvollziehbar. Die Studie kann im Übrigen aufgrund der geringen Probandenzahl nur orientierenden Charakter haben.

Die Kontextabhängigkeit der Lernstrategie wird in die eigene empirische Untersuchung dahingehend einfließen, dass die Lernstrategie in einen Zusammenhang mit der praktischen Tätigkeit der Probanden gebracht wird.

#### 4.1.9 *Die Studie von Entwistle und Ramsden (1983)*

*Entwistle* und *Ramsden* veröffentlichten im Jahr 1983 die Ergebnisse einer Langzeitstudie, die an der University of Lancaster, Großbritannien, über einen Zeitraum von fünf Jahren durchgeführt wurde.<sup>568</sup> Im Laufe der umfangreichen Forschungsarbeiten<sup>569</sup> wurden zwei Instrumente entwi-

---

<sup>567</sup> Vgl. ebd., S. 400.

<sup>568</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), Abschnitt „Preface“, (ohne Seite).

<sup>569</sup> Vgl. ebd., S. 4, die ausführen, dass es sich um die bisher größte Studie zum Studienverhalten in Großbritannien handelt.

ckelt, um Lernstrategien von Studenten und deren Ansichten zu ihrem Studium aufzunehmen und zu evaluieren.<sup>570</sup>

Es handelt sich um den „Course Perceptions Questionnaire“ (CPQ)<sup>571</sup> und das „Approaches to Studying Inventory“ (ASI)<sup>572</sup>. *Entwistle/Ramsden* sehen es als Hauptziel ihrer Arbeit, die Erkenntnisse von *Marton/Pask* empirisch und konzeptionell weiterzuentwickeln.<sup>573</sup>

Die beiden Fragebögen wurden in den Jahren 1979/1980 von 2.208 Studenten aus 66 Fachbereichen beantwortet.<sup>574</sup> Die Rücklaufquote betrug 73 %. Die Stichprobe umfasst 16 künstlerische Fachbereiche mit 491 Studenten, 26 geisteswissenschaftliche Fakultäten mit 852 Studenten und 24 naturwissenschaftliche Disziplinen mit 865 Studenten.<sup>575</sup> Zusätzlich wurden mögliche Zusammenhänge zwischen den beiden Fragebögen untersucht. Zu diesem Zweck wurden Interviews mit den Studenten geführt, um qualitative Aussagen zu erhalten.

Die Studie geht von den bereits diskutierten Lernstrategien „deep-level“ und „surface-level“<sup>576</sup> aus.

Wie bereits in früheren Arbeiten gehen die Forscher von der Annahme eines funktionalen Zusammenhangs zwischen der Einstellung der Studen-

---

<sup>570</sup> Vgl. weiterführend zur Forschungsarbeit der Lancaster Group unter *Entwistle* auch *Beattie, Vivien/Collins, Bill/McInnes, Bill* (1997), S. 3-4.

<sup>571</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), weiterführend S. 121-130, zur Entwicklung des CPQ.

<sup>572</sup> Vgl. weiterführend ebd., S. 33-55, zur Entwicklung des ASI.

<sup>573</sup> Vgl. ebd., S. 29. Zur Abgrenzung der Ausrichtung der Untersuchung zu anderen Studien vgl. auch weiterführend *Biggs, John B.* (1993), S. 6. Die Studie von *Entwistle/Ramsden* ist weniger auf den Lernprozess selbst ausgerichtet als auf bestimmte Veranlagungen oder Orientierungen, bestimmte Lernpfade zu beschreiten.

<sup>574</sup> Vgl. ebd., S. 179.

<sup>575</sup> Vgl. ebd., S. 44.

<sup>576</sup> Die Begriffe „deep-level“ und „surface-level“ werden synonym zu den Lernstrategiebezeichnungen „deep“ und „surface“ benutzt.

ten zu ihrem Studium und ihren Lernstrategien aus.<sup>577</sup> Den Lernstrategien können vier verschiedene Lernergebnisse zugeordnet werden:

- Conclusion-orientated, detailed  
Der Student fasst die wesentlichen Fakten zusammen und kann das Erlernte reflektieren und hinterfragen.
- Conclusion-orientated, mentioning  
Der Student kann die wesentlichen Argumente zusammenfassen, es fehlt jedoch an der Reflexion des Erlernten.
- Description, detailed  
Der Student kann den Sachverhalt umfangreich beschreiben, ist jedoch nicht in der Lage, ihn zu reflektieren.
- Description, mentioning  
Der Student kann den Sachverhalt nur bruchstückhaft beschreiben; aus der Diskussion kann geschlossen werden, dass er ihn nicht verstanden hat und daher nicht zu einer Reflexion in der Lage ist.<sup>578</sup>

Zusammengefasst lassen sich die verschiedenen Ausprägungen, die im Rahmen der Studie festgestellt wurden, wie folgt kategorisieren:

---

<sup>577</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 179.

<sup>578</sup> Vgl. ebd., S. 16, wobei die Lernergebnisse auch bereits in früheren Studien differenziert wurden.

**Tabelle 1: Kategorisierung des studentischen Lernens<sup>579</sup>**

Study Orientation	Approach	Style	Stereotypic Personality	Processes	Probable Outcome
Meaning Orientation	Deep active	Versatile	Integrated and balanced personality.	Uses evidence erratically, argues logically and interprets imaginately.	Describing, justifying and criticizing what was learned. (High grades with understanding); i.e. conclusion-oriented, detailed
	Deep passive	Comprehension learning	Impulsive introvert with a theoretical orientation.	Intuitive, imaginative, thriving on personal interpretation and integrative overview but neglecting evidence.	Mentioning overall argument, laced with illustration and anecdote. (Fairly high grades in arts); i.e. also conclusion-oriented, mentioning.
Reproducing Orientation	Surface active	Operation learning (sometimes combined with improvidence).	Converger with strong economic and vocational interests. Neurotic introvert with obsessional characteristics.	Attention to detail cautions and limited interpretation, syllabus-bound and anxiously aware of assessment demands.	Accurately describing fact and components of arguments, but not related to any clear overview. (Sometimes high grades in science). I.E. description, detailed.
Non-Academic Orientation	Surface passive	Improvidence combined with globetrotting.	Social extrovert with few academic interests or vocational aspirations.	Little attention to detail, overreadiness to generalize, superficial treatment and casual interpretation.	Mentioning often irrelevant facts within a disordered, haphazard overview. (Low grades). I.E. description-mentioning.
Strategic Orientation	Deep or surface as necessary	Strategic	Stability and confidence combined with competitive aggressiveness.	Detail or meaning as perceived to be required by teacher.	High grades, with or without understanding. Any of the above.

Ausgehend von diesen durch die Fragebögen erneut bestätigten Lernstrategien (approach) und Lernergebnissen (probable outcome) wollten die Autoren herausfinden, welchen Einfluss das Studienfach und die Fakultät auf die Lernstrategie und die Einstellung der Studenten hat. Weiterhin sollte hinterfragt werden, ob der Lerninhalt (context) die Lernstrategie beeinflusst, wie es bereits von *Laurillard* festgestellt wurde.<sup>580</sup>

*Entwistle/Ramsden* bestätigen den funktionalen Zusammenhang zwischen Lernstrategie und Lernergebnis, wobei sich das Ergebnis nicht nur aus experimentellen Situationen, sondern auch aus dem tatsächlichen

<sup>579</sup> In Anlehnung an *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 200 und 201, Figure 10.1.  
<sup>580</sup> Vgl. ebd., S. 181.

Studienalltag ergibt.<sup>581</sup> Sie ziehen darüber hinaus den Schluss, dass die Einstellung der Studenten zu den Lehr- und Examensmethoden einen Einfluss auf ihre Lernstrategie hat, und bestätigen damit *Laurillards* Schlussfolgerung.<sup>582</sup> Studenten lernen so, wie es der Kontext erfordert.<sup>583</sup>

Eine weitere wichtige Erkenntnis ist, dass die Lernstrategie durch die Zielsetzung des Studenten („intention“), die mit dem Studium oder mit der gestellten Aufgabe zusammenhängt, bestimmt wird. Die Annahme der „deep-level“-Lernstrategie ist dem Lernenden inhärent, d. h. ist die Aufgabe interessant und passt sie zu den Erfahrungen des Lernenden, wird diese Lernstrategie verfolgt. Ist das Ziel nur auf die Aufgabe selbst und ein Examen gerichtet, wird die „surface-level“-Lernstrategie verfolgt. Mit diesem Ansatz geht es nur darum, an den Studenten gestellte Anforderungen zu erfüllen, ohne dass das Wissen langfristig abgerufen werden kann.<sup>584</sup>

Überträgt man diese Schlussfolgerung auf IFRS-Fortbildungsseminare, so muss der Fokus darauf liegen, das Interesse des Lernenden an dem Thema zu wecken. Das Thema muss eine Ergänzung seiner praktischen Erfahrungen und für diese tatsächlich relevant sein.<sup>585</sup> Nur dann wird der Lernende die gewünschte „deep“-Lernstrategie verfolgen. Das vermittelte Wissen wird langfristig abrufbar sein.

Ein weiteres interessantes Ergebnis der Studie ist, dass die individuelle Einstellung des Lehrers, sein Enthusiasmus und seine Bereitschaft, sich in die Probleme der Studenten hineinzusetzen, einen Einfluss auf die

---

<sup>581</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 194.

<sup>582</sup> Vgl. ebd., S. 192.

<sup>583</sup> Vgl. ebd., S. 199.

<sup>584</sup> Vgl. ebd., S. 195.

<sup>585</sup> Vgl. ebd., S. 199. Daher muss dieser Aspekt bei der eigenen empirischen Untersuchung besonders herausgearbeitet werden. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass ein WP eine „surface“-Lernstrategie annimmt, wenn die Lerninhalte nicht relevant für seine praktische Tätigkeit sind. Werden jedoch Themen angeboten, die Relevanz besitzen, so wird eine „deep“-Lernstrategie verfolgt, um ein Gesamtverständnis zu erlangen.

Einstellung des Lernenden hat. Die Aussage ergibt sich aus den qualitativen Daten der geführten Interviews. *Entwistle/ Ramsden* räumen ein, dass dieser Aspekt einer weiteren, detaillierteren Analyse bedarf. Sie empfehlen, insbesondere den funktionalen Zusammenhang von Lernstrategie und Lehrmethode näher zu untersuchen. Dieser Zusammenhang ist auch für die Konzeption eines Fortbildungsseminars interessant und wird daher in die eigene empirische Studie einfließen. Allerdings wird der Einfluss des Lehrpersonals nicht mithilfe eines qualitativen Interviews erfolgen, sondern in Form von Fragen zu den Referenten.

Der letzte Aspekt, den *Entwistle/Ramsden* herausstellen, ergibt sich aus den Prüfungsmethoden, die am Ende eines Universitätsseminars stehen. Studenten werden nach Ansicht der Autoren durch die Art der Examen geradezu dazu ermuntert, der „surface“-Lernstrategie zu folgen, da die Examen primär auf die Reproduktion von Wissen ausgerichtet sind.<sup>586</sup> Dieser Aspekt ist bei den derzeit primär angebotenen IFRS-Fortbildungskonzepten von untergeordneter Bedeutung, da eine Lernerfolgskontrolle in Form eines Tests in der Regel nicht durchgeführt wird. Die Einstellung der Probanden zu einer Lernerfolgskontrolle wird in der eigenen Untersuchung exploriert.

#### 4.1.10 Die Studie von Baldwin und Reckers (1984)

*Baldwin* und *Reckers* von der US-amerikanischen Arizona State University versuchten mit ihrer Untersuchung aus dem Jahre 1984 herauszufinden, ob mithilfe von *Kolbs* „Learning Style Inventory“ (LSI 1)<sup>587</sup> die Lernstile von Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung identifiziert und von denen anderer Studenten unterschieden werden können.<sup>588</sup> Nach *Kolbs*

---

<sup>586</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 202.

<sup>587</sup> Vgl. weiterführend zu den verschiedenen Versionen des LSI-Fragebogens *Kolb, Alice Y./Kolb, David A.* (2005), S. 9-10.

<sup>588</sup> Vgl. *Baldwin, Bruce A./Reckers, Philip M. J.* (1984), S. 65.



Lernmodell durchläuft der Student vier Stufen im Lernprozess: abstrakte Begriffsbildung (AC), reflektive Beobachtung (RO), aktives Experimentieren (AE) und konkrete Erfahrung (CE).<sup>589</sup> Die Studenten werden anhand der bevorzugten Tätigkeiten im Lernprozess vier unterschiedlichen Lernstilen zugeordnet.<sup>590</sup>

*Baldwin/Reckers* verglichen 172 Studenten aus einem Einführungskurs für Rechnungslegung mit einer Gruppe von 187 Studenten, die sich in höheren Semestern befanden und sich für eine Vertiefung in Rechnungslegung entschieden hatten.<sup>591</sup>

Die Lernstile unterschieden sich bereits bei den Erstjahrestudenten, je nach Studentengruppe aus den Bereichen Finanzierung, Informatik, Marketing, Rechnungslegung, Management, signifikant. Im Verlauf des Studiums ergab sich im Lernprozess ein Trend von „reflective observation“ (RO) zu „active experimentation“ (AE). Die Erklärung für dieses Phänomen lassen die Verfasser offen, stellen aber folgende Erklärungsansätze zur Debatte, zu deren Lösung sie die Durchführung einer Langzeitstudie anregen: Der Student ändert im Laufe seines Studiums sein Lernverhalten oder die Studenten, die zu RO tendieren, verlassen den Studiengang oder geben das Studium auf.<sup>592</sup> Weiterhin scheint sich der Lernstil im Verlauf des

---

<sup>589</sup> Vgl. *Kolb, David A./Osland, Joyce S./Rubin, Irwin M.* (1995), S. 50. Weiterführend zum Lernprozess vgl. Abschnitt 3.4.1.

<sup>590</sup> Vgl. weiterführend Abschnitt 3.3.3.2 zur Definition der Lernstile durch *Kolb*.

<sup>591</sup> Vgl. *Baldwin, Bruce A./Reckers, Philip M. J.* (1984), S. 68, wobei die Autoren darauf hinwiesen, dass die Definition des „Accounting Majors“ nur die Vertiefungswahl ausdrückt, die Studenten aber bisher nur wenige oder gar keine Seminare zum Thema Rechnungslegung besucht haben.

<sup>592</sup> Vgl. ebd., S. 72. Kritisch bezüglich der Verlässlichkeit und Stabilität der Lernstilklassifikation des LSI 1 vgl. auch *Sims, Ronald R. et al.* (1986), S. 753-755, die feststellen, dass die Methode der Punktzahlenvergabe zwangsläufig zu negativen Korrelationen zwischen den Lerntypen führt. Kritisch äußern sich auch *Marshall, Jon C./Merritt, Sharon L.* (1985), S. 933, die das Format des LSI 1 anzweifeln, da der Proband bei der Identifikation der Lernstile sich gegenseitig ausschließende Feststellungen in eine Reihenfolge bringen muss („forced choice ipsative questionnaire“). Dieses Format wird im Übrigen auch in den nachfolgenden Versionen des LSI beibehalten.

Studiums immer mehr von der Position der Fakultät zu entfernen, die sehr stark in der Lernprozessstufe „abstract conceptualization“ (AC) verharrt. Auch für dieses Phänomen haben *Baldwin/Reckers* zwei mögliche Erklärungen: Die eine Erklärung ist, dass sich Studenten im Verlauf des Studiums von den Einflüssen ihrer Fakultät unabhängiger machen. Sie vertreten zu Beginn ihres Studiums eher den Lernstil, den die Fakultät als sinnvoll erachtet. Die zweite mögliche Begründung für diese Entwicklung ist eine höhere Praxisorientierung im Verlauf des Studiums, weil sich die Studenten stärker an ihrer späteren Berufstätigkeit orientieren. Zusammenfassend halten die Forscher das LSI 1 für ein valides Forschungsinstrument für die Erforschung von Lernstilen.<sup>593</sup> Erstmals sind Accounting-Studenten Gegenstand der Untersuchung.

Die Studie von *Baldwin* und *Reckers* geht insofern in die eigene Untersuchung ein, als auch die praktische Anwendung von IFRS-Kenntnissen in diese empirische Untersuchung einbezogen wird.

#### 4.1.11 Die Studie von *Brown* und *Burke* (1987)

Die Studie von *Brown* und *Burke* baut auf den Erkenntnissen der Studie von *Baldwin* und *Reckers* auf. In die Befragung einbezogen wurden 674 Studenten der Betriebswirtschaftslehre (BWL), die an der University of Saskatchewan, Kanada, im Sommersemester 1985 immatrikuliert waren, sowie 359 Graduierte mit einer Vertiefung in Rechnungslegung, die in der Zeit von 1981 bis 1984 ihr Examen abgelegt haben.<sup>594</sup> Die Quote der verwendbaren Antworten liegt bei 583 Studenten (86,50 %) und 146 Alumni (40,67 %)<sup>595</sup>, davon hatten bereits 103 die Prüfung als „Chartered

---

<sup>593</sup> Vgl. *Baldwin, Bruce A./Reckers, Philip M. J.* (1984), S. 75.

<sup>594</sup> Vgl. *Brown, H. Donald/Burke, Richard C.* (1987), S. 192.

<sup>595</sup> Vgl. ebd., S. 193. Bezüglich der möglichen Einschränkungen aufgrund der geringen Antwortrate bei den Graduierten vgl. ebd., S. 202-204. Die Autoren weisen darauf hin, dass nicht eingeschätzt werden kann, welchen Einfluss dies auf das Ergebnis hat.

Accountant“ (CA) abgelegt oder befanden sich in Vorbereitung darauf.<sup>596</sup> Ziel ihrer Untersuchung ist, *Kolbs* Ansatz mithilfe des LSI<sup>597</sup> an Studenten und Absolventen mit betriebswirtschaftlichem Hintergrund erneut zu überprüfen.<sup>598</sup>

Die Forscher stellen fest, dass je nach Studienrichtung innerhalb der BWL unterschiedliche Lernstile identifiziert werden können.<sup>599</sup> Im Verlauf ihres Studiums bildet sich bei den Studenten mit Vertiefung in Rechnungslegung eine Tendenz in Richtung des Lernstils des „convergers“ heraus. Je nach Länge der gesammelten praktischen Erfahrung bei den Graduierten verstärkt sich diese Dominanz des „converger“-Lernstils sogar noch. Der Anteil der „Accounting“-Studenten mit diesem Lernstil im ersten Studienjahr beträgt 18,2 %, steigt bei den Graduierten, die im Bereich der Wirtschaftsprüfung tätig sind, auf 44,4 % und erreicht bei den CAs, die in der Industrie tätig sind, sogar 60 %.<sup>600</sup>

Einschränkend wird jedoch angemerkt, dass es in jeder der untersuchten Gruppen auch Individuen gibt, die nicht den Lernstil der Mehrheit ihrer Gruppe haben. Begründungen dafür geben *Brown* und *Burke* nicht, stellen jedoch fest, dass das LSI nur Präferenzen für bestimmte Lernstile abbilden kann, nicht aber tatsächliche Fähigkeiten.<sup>601</sup>

Weiterhin merken sie an, dass sich Lernstile kontext- und zeitbedingt ändern können. Dies bedeutet aber nicht zwangsläufig, dass die Probanden situationsbedingt den effektivsten Lernstil adaptieren.<sup>602</sup> Die Autoren

---

<sup>596</sup> Vgl. *Brown, H. Donald/Burke, Richard C.* (1987), S. 193.

<sup>597</sup> Aus der Quelle ist nicht ersichtlich, welche Version des LSI benutzt wurde.

<sup>598</sup> Vgl. *Brown, H. Donald/Burke, Richard C.* (1987), S. 188. Vergleiche zur aktuellen Version des LSI zum Zeitpunkt der Untersuchung auch *Kolb, Alice Y./Kolb, David A.* (2005), S. 9, die bereits im Jahre 1985 eine Revision des LSI 1 durchgeführt hatten.

<sup>599</sup> Vgl. ebd., S. 204.

<sup>600</sup> Vgl. ebd., S. 203, Table 6.

<sup>601</sup> Vgl. ebd., S. 204.

<sup>602</sup> Vgl. ebd., S. 205.

empfehlen, die Lernstile von Studenten und CAs weiter zu untersuchen und das Instrument des LSI dahingehend zu modifizieren, dass es auch die Lernstile des Berufsstandes zutreffender erfassen kann.<sup>603</sup> Diese Modifikation ist bis heute für den Berufsstand nicht erfolgt. Die Studie ist von Interesse, da Studenten untersucht werden, die voraussichtlich die Prüfung zum CPA ablegen werden. Ein Vergleich mit den Ergebnissen der eigenen empirischen Untersuchung ist jedoch nicht möglich, da die Forschungsinstrumente unterschiedlich strukturiert sind.<sup>604</sup>

#### 4.1.12 Die Studie von Baker, Simon und Bazeli (1987)

Die Studie von *Baker, Simon und Bazeli* ist eine größere Vergleichsstudie zum Thema Erfahrungslernen.<sup>605</sup> Sie untersuchten die Lernstile von 110 Studenten der US-amerikanischen Northern Illinois University, die sich in einen Kurs im Fach Rechnungslegung zur Vorbereitung auf das CPA-Examen eingeschrieben hatten, in der letzten Phase ihres Bachelor-Studiums. Sie benutzen zu diesem Zweck ebenfalls das *Kolbsche* „Learning Style Inventory“ (LSI 1).<sup>606</sup>

Die Ergebnisse werden mit einer Kontrollgruppe sowie bereits erzielten Ergebnissen an anderen Fakultäten verglichen. Zum Zeitpunkt dieser Studie waren bereits über 60 verschiedene Gruppen von Lernenden unter Anwendung von *Kolbs* LSI 1 untersucht worden,<sup>607</sup> darunter auch Studenten mit einem Master in BWL (MBA) und Medizin-Master-Studenten sowie Manager und andere Gruppen von Erwachsenen.<sup>608</sup>

---

<sup>603</sup> Vgl. *Brown, H. Donald/Burke, Richard C.* (1987), S. 206. Kritisch hierzu *Veres III, John G.* et al. (1987), S. 1132-1133, die insbesondere die Stabilität der Ergebnisse auch bei Version LSI 2 anzweifeln. Sie räumen jedoch ein, dass dies auch an der Stabilität der untersuchten Stichprobenelemente (verschiedene Mitarbeiter eines Unternehmens) liegen könnte.

<sup>604</sup> Vgl. zur Validität des LSI auch Abschnitt 4.1.18.

<sup>605</sup> Vgl. zum Begriff und Prozess des Erfahrungslernens Abschnitt 3.3.2.3.

<sup>606</sup> Vgl. *Baker, Richard E./Simon, John R./Bazeli, Frank P.* (1986), S. 5.

<sup>607</sup> Ebd.

<sup>608</sup> Vgl. ebd., Table 1, S. 6.

Generell zeigen die Studenten der Studie wie auch die Vergleichsgruppen von Bachelor-Studenten vergleichbare Scores in allen Lernprozessstufen, mit Tendenz zu höheren Ergebnissen für abstrakte Begriffsbildung (AC). Masterstudenten und Manager arbeiten deutlich im Stil abstrakter Begriffsbildung (AC) und aktiven Experimentierens (AE). Die Verfasser begründen das Ergebnis damit, dass Gegenstand des Bachelor-Studiums vor allem die Aneignung von Wissen ist, im Masterstudiengang eher die Anwendung im Vordergrund steht.<sup>609</sup>

Ordnet man die Probanden den Lernstilen von *Kolb* zu, so ergibt sich aus der Studie, dass die größte Gruppe (43 von 110 Studenten, 39 %) dem Lernstil des „convergers“ zuzuordnen ist. Der Rest der Studenten verteilt sich fast gleichmäßig auf die Lernstile „accomodator“, „assimilator“ und „diverger“.<sup>610</sup>

Als wichtigstes Ergebnis der Studie ist festzuhalten, dass es verschiedene Lernstile innerhalb definierter Studiengruppen gibt. Die Lernstile sind abhängig von Vorerfahrungen und individuellen Fähigkeiten, die wiederum unterschiedliche Lehrmethoden verlangen. Dieser Diversifizierung muss mit einer Mischung von Lehrmethoden begegnet werden, um einen möglichst großen Kreis von Studenten mit einem Seminar zu erreichen.<sup>611</sup>

In die eigene empirische Untersuchung geht die Betrachtung von Lehrmethoden im Zusammenhang mit der angenommenen Lernstrategie ein.<sup>612</sup>

#### 4.1.13 Die Studie von Collins und Milliron (1987)

*Collins* und *Milliron* verlassen erstmals das Forschungsobjekt „Universitätsstudent“ und widmen sich in ihrer Untersuchung den vorherrschenden

---

<sup>609</sup> Vgl. *Baker, Richard E./Simon, John R./Bazeli, Frank P.* (1986), S. 7.

<sup>610</sup> Vgl. ebd., S. 9.

<sup>611</sup> Vgl. ebd., S. 12.

<sup>612</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.2.6.

Lernstilen bei CPA. Auch sie verwenden wiederum das *Kolbsche* LSI 1. Die Stichprobe erstreckt sich auf 380 Mitarbeiter, die in vier großen „Big Eight“ CPA-Firmen, vier kleinen, lokalen CPA-Praxen und in einem großen Industrieunternehmen arbeiten. Der Rücklauf lag bei 334 Antworten, dies entspricht einer Rücklaufquote von 88 %. Die Gruppe der „accountants“, die bei einer der großen CPA-Firmen arbeiteten, stellt dabei die größte Untergruppe der Befragten (256 Personen, 77 %).<sup>613</sup>

*Collins* und *Milliron* werfen die Frage auf, ob die in den Studien von *Baldwin/Reckers* sowie *Baker/Simon/Bazeli* untersuchten Studenten tatsächlich das Studium beenden und in den Berufsstand eintreten. Damit bleibt die Frage offen, ob die vorgefundenen Lernstile der Studenten am Ende die „richtigen“<sup>614</sup> sind, um im Berufsstand des CPA erfolgreich zu sein. Die Autoren verfolgen daher die Idee, die Lernstile von Mitgliedern des Berufsstandes zu untersuchen, die bereits einige Jahre Erfahrung mitbringen, weil diese Gruppe von Probanden ein besserer Maßstab für die Auswahl von potenziellen Studenten sein könnte.<sup>615</sup>

Mit dieser Studie werden drei Ziele verfolgt: einmal die Identifikation von Lernstilen in dieser Berufsgruppe, zum Zweiten der Vergleich der Lernstile der Professional Accountants mit denen, die bereits in früheren Studien für Rechnungslegungsstudenten ermittelt wurden, und als drittes Ziel den Beweis die Anwendbarkeit des LSI 1 für diese Studenten und den Berufsstand generell.<sup>616</sup> Der Fragebogen wurde mittels Varianz- und multivariater Varianzanalyse ausgewertet (ANOVA und MANOVA).

---

<sup>613</sup> Vgl. *Collins, Julie H./Milliron, Valerie C. (1987), S. 198.*

<sup>614</sup> Als „Richtig“ wird hier der Lernstil angesehen, der einen Studenten im Berufsleben zu einem erfolgreichen Vertreter des CPA-Berufsstandes macht. Wiederum bedeutet dies nicht, dass der Lernstil effizient ist oder das gewünschte Gesamtverständnis von Sachverhalten mit diesem Lernstil generiert wird.

<sup>615</sup> Vgl. *Collins, Julie H./Milliron, Valerie C. (1987), S. 195.*

<sup>616</sup> Vgl. ebd.

Die Ergebnisse bestätigen die von *Baker/Simon/Bazeli*. 53 % der berufstätigen CPA sind dem Lernstil „converger“ zuzuordnen, die übrigen Befragten verteilten sich fast gleichmäßig auf die Kategorien „assimilator“ (17 %), „accommodator“ (17 %) und „diverger“ (13 %). Ein Vergleich mit den Ergebnissen von *Baldwin* und *Reckers* lässt sich nicht ziehen, da sie keine relative Häufigkeitsverteilung zu den einzelnen Lernstilen (außer „converger“) machen.<sup>617</sup>

Die Ergebnisse weisen darauf hin, dass es keine signifikanten Unterschiede des Lernstils bezogen auf Größe und Art des Unternehmens gibt. Ferner zeigen sich auch keine Abhängigkeiten der Lernstile von Arbeitgeber und Spezialisierung (Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung oder Beratung). Bezüglich der Korrelation von Lernstil und Hierarchieebene ergab der Chi-Quadrat-Test<sup>618</sup> signifikante Unterschiede<sup>619</sup>: Während bei Angestellten ohne Managementfunktion ein Anteil von 49 % des „converger“-Lernstiltyps vorherrschte, beläuft sich dieser Anteil in der Gruppe des Managementpersonals auf 61 %.<sup>620</sup> Mit steigender Hierarchieebene erhöht sich demnach der aufgabenbezogene Lernstil. Interessant ist das Ergebnis der Studie auch im Hinblick auf die Personalführungsfunktion des im Management tätigen „accountant“. Dieser Funktion werden „accommodator“ und „diverger“ gerecht. Der Anteil dieser Lernstiltypen liegt bei Angestellten ohne Managementfunktion bei 76 %, ausgehend von 45 % in der Studentenschaft, und sinkt auf nur 25 % Anteil in der Managementposition.<sup>621</sup> *Collins/Milliron* wagen hier keine Interpretation. Eine mögliche Interpretation ist, dass soft skills im Berufsstand als nicht wesentlich erachtet

<sup>617</sup> Vgl. *Collins, Julie H./Milliron, Valerie C.* (1987), S. 199.

<sup>618</sup> Vgl. zum Wesen des Chi-Quadrat-Tests Abschnitt 5.3.6.3. und zur Untersuchung des Zusammenhangs von Lernstrategie und Hierarchieebene in der eigenen empirischen Untersuchung vgl. Abschnitt 5.4.2.5.

<sup>619</sup> Vgl. *Collins, Julie H./Milliron, Valerie C.* (1987), S. 2, wobei in den Firmen alle Angestellten bis zum Senior Level als „Staff“ und alle darüber als „Management“ eingestuft werden.

<sup>620</sup> Vgl. ebd., Table 1.

<sup>621</sup> Vgl. ebd.

werden<sup>622</sup>, um erfolgreich zu sein, und so der Lernstil des „converger“ als dominanter in der Berufsgruppe am ehesten zum Erfolg führt.

Ein weiterer Themenkreis, der für den Berufsstand allgemein von Bedeutung sein könnte, sind mögliche Einflussfaktoren auf die Berufswahl. Bei dem im US-amerikanischen Berufsstand vorherrschenden Lernstiltyp des „converger“ wurde als größter Einflussfaktor auf die Berufswahl das Studium selbst genannt, während praktische Erfahrungen nur an zweiter Stelle der Einflussfaktoren stehen.<sup>623</sup> Die Begründung dafür sehen die Autoren in den traditionellen Lehrmethoden in der Universitätsausbildung, die dem Lernstiltyp des „converger“ entgegenkommen.<sup>624</sup> Dies widerspricht jedoch der Forderung des Berufsstandes nach mehr Praxisbezug bereits in der Ausbildung.

Auch *Collins/Milliron* halten das LSI 1 zur Ermittlung von Lernstilen im Berufsstand des CPA für verwendbar und für ein sinnvolles Instrument, um den Erfolg von Kandidaten für den Berufsstand des CPA in den USA vorherzusagen.<sup>625</sup>

Für das Modell der eigenen empirischen Untersuchung sind die Ergebnisse der Studie von *Collins/Milliron* interessant, da der Zusammenhang

---

<sup>622</sup> Zur Ausprägung von Persönlichkeitseigenschaften im Berufsstand des CPA wurde bereits im Jahre 1972 festgestellt, dass die in der Hierarchiestufe am weitesten vorangeschrittenen CPA ein geringes Repertoire an Sozialkompetenz aufweisen, sich dieses Phänomen jedoch bei jüngeren Berufskollegen nicht manifestiert. Vgl. *Coster, Don T. de/Rhode, John G.* (1972), S. 161. Daher kann aus dieser Untersuchung nicht geschlossen werden, dass bestimmte Persönlichkeitsausprägungen im Zusammenhang mit der Berufswahl für den CPA stehen. Vgl. ebd., S. 155.

<sup>623</sup> Vgl. *Collins, Julie H./Milliron, Valerie C.* (1987), S. 202 Table 2.

<sup>624</sup> Vgl. ebd., S. 204.

<sup>625</sup> Vgl. ebd., S. 203. Kritisch äußern sich dagegen *Cornwell, John M./Manfredo, Pamela A./Dunlap, William P.* (1991), S. 458-461, die die zweidimensionale Definition von Lernstilen im LSI 2 insbesondere für die Zielgruppe von Studenten und jungen Berufstätigen durch das Instrument als nicht nachgewiesen ansehen. Folgt man der Kritik, so erscheint insbesondere der Vergleich von Studenten und CPA bezüglich ihres Lernstils in der Studie von *Collins* und *Milliron* diskutabel.



zwischen Hierarchieebene und Lernstrategie auch hier untersucht werden kann. Ein direkter Vergleich des zu untersuchenden Kollektivs der CPA mit den Ergebnissen von *Collins/Milliron* ist aufgrund der unterschiedlichen Forschungsinstrumente nicht möglich.

#### 4.1.14 Die Studie von Meyer und Parsons (1989)

*Meyer und Parsons* benutzten die von *Entwistle/Ramsden* eingeführten Instrumente ASI und CPQ für eine weiterführende Untersuchung an Studenten in Südafrika. Die Fragebögen wurden von 1.194 englischsprachigen Studenten am Cape Technikon ausgefüllt,<sup>626</sup> zusätzliche Interviews wurden nicht geführt.<sup>627</sup> Das Cape Technikon ist eine Universität, die neben vielen verschiedenen Abschlüssen auch ein dreijähriges Studium anbietet, das u. a. praktische Phasen des Trainings in einem Unternehmen beinhaltet. Die Forscher betrachten für die ausgewählte Stichprobe den funktionalen Zusammenhang zwischen der individuellen Lernstrategie und der Einstellung der Studenten zu den Kontextfaktoren. Ein Vergleich mit den Ergebnissen von *Entwistle/Ramsden* ist gleichfalls von Interesse, da die untersuchten Studenten in der Regel älter sind als der Durchschnittsstudent und sie das Studium vor allem als Vorbereitung auf eine bestimmte Berufslaufbahn betrachten. Die Validitätsuntersuchung des Fragebogens erfolgt mittels Faktoranalyse.<sup>628</sup>

*Meyer/Parsons* bestätigen die Validität des ASI, sinnvolle Ergebnisse bezüglich der Lernstrategie von Studenten zu liefern.<sup>629</sup> Sie schränken jedoch ein, dass sich aus ihrer Studie nicht die von *Entwistle/Ramsden* identifizierten vier Lernausrichtungen („orientation“) ergeben, sondern

---

<sup>626</sup> Vgl. *Meyer, Jan H. F./Parsons, Phillip* (1989), S. 137.

<sup>627</sup> Vgl. ebd., S. 141.

<sup>628</sup> Vgl. ebd., S. 139.

<sup>629</sup> Vgl. ebd., S. 150.

aus der Stichprobe lediglich die beiden Ausrichtungen „meaning orientation“ und „reproducing orientation“ zu erkennen sind.<sup>630</sup>

Zweifel äußern die Verfasser jedoch bezüglich der empirischen Belegbarkeit des funktionalen Zusammenhangs zwischen der Einstellung der Studenten zu bestimmten Kontextfaktoren, abgefragt durch die Attribute des CPQ, und der Lernstrategie, die Gegenstand des ASI ist. Hier kann lediglich ein Zusammenhang zwischen den Variablen Arbeitsbelastung und Annahme der „reproducing orientation“ aus der Stichprobe nachgewiesen werden. Weitere Zusammenhänge sind nicht nachweisbar.

Interessant für die Ausgestaltung der eigenen empirischen Untersuchung ist der Aspekt der Arbeitsbelastung, der als Variable abgefragt werden soll.

#### 4.1.15 Die Studie von Entwistle und Tait (1989)

Die Studie von Entwistle und Tait baut die ursprüngliche Studie von Entwistle/Ramsden aus dem Jahre 1983<sup>631</sup> um die Evaluation der Lehre aus, die bisher nicht adäquat betrachtet worden ist.<sup>632</sup> Die erste Befragung auf Basis eines modifizierten ASI richtete sich an 431 Bachelor-Studenten der Elektrotechnik im ersten Studienjahr an drei schottischen Universitäten und Fachhochschulen. Die Rücklaufquote betrug 87 %.<sup>633</sup>

Die erste Frage, die im Rahmen der Auswertung beantwortet werden sollte, ist die Identifikation der bereits in der Studie von Entwistle und Ramsden aufgedeckten vier Arten der Ausrichtung des Studiums. Auch hier können die Grundarten „meaning orientation“ und „reproducing

---

<sup>630</sup> Vgl. Meyer, Jan H. F./Parsons, Phillip (1989), S. 151. Ein ähnliches Ergebnis zeigen auch weitere Studien aus Großbritannien, Australien und den Philippinen, auf die die Autoren verweisen. Vgl. hierzu ebd., Table VI, S. 148.

<sup>631</sup> Vgl. Abschnitt 4.13.

<sup>632</sup> Vgl. Entwistle, Noel J./Tait, Hilary (1990), S. 172.

<sup>633</sup> Vgl. ebd., S. 174.

orientation“ identifiziert werden, allerdings lassen sich die bereits dargestellten Unterarten nicht eindeutig definieren.<sup>634</sup>

Der zweite Bereich, der von den Verfassern betrachtet wird, betrifft die Identifikation von Faktoren zur Evaluation der Lehre. Die Lehre wird in fünf Dimensionen unterteilt – von den Studenten subjektiv als gut empfundene Lehrverfahren, solche, die als verständlich und zielführend angesehen werden, Offenheit des Kursleiters gegenüber seinen Studenten, Arbeitsbelastung durch das Studium, Relevanz für die spätere Berufstätigkeit und gut absolviertes Praktikum – wobei die letzten beiden Faktoren spezifisch für den betrachteten Ingenieurstudiengang sind.<sup>635</sup>

Die Verbindung zwischen der Ausrichtung des Studenten bezogen auf sein Studienfach und der Evaluierung der belegten Kurse ergibt auszugsweise folgendes Ergebnis:

Die Lehrmethoden im Sinne der Lehrverfahren zeigen keine Korrelation mit der Lernstrategie oder der Ausrichtung des Studenten, d. h. die Lehrmethode beeinflusst die Lernstrategie nicht.<sup>636</sup> Gleiches hatten auch schon *Entwistle/Ramsden* in ihrer Studie von 1983<sup>637</sup> und *Meyer/Parsons* im Jahre 1989<sup>638</sup> festgestellt. Es besteht jedoch ein Zusammenhang zwischen hoher Arbeitsbelastung und der Adaption einer „surface-level“-Lernstrategie und einer ausschließlich reproduzierenden Ausrichtung des Studenten („reproductive orientation“).<sup>639</sup> Die Korrelation der Qualität der Lehrmethoden mit der Lernstrategie soll – in Weiterentwicklung der Studie von *Entwistle* und *Tait* – in der eigenen Untersuchung weiter exploriert

---

<sup>634</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Tait, Hilary* (1990), S. 178-179.

<sup>635</sup> Vgl. ebd., S. 179.

<sup>636</sup> Vgl. dazu abweichend *Booth, Peter/Winzar, Hume* (1993), S. 116, die einen Zusammenhang zwischen der Persönlichkeitsstruktur eines Studenten und seinen bevorzugten Lehrmethoden sehen.

<sup>637</sup> Vgl. Abschnitt 4.13.

<sup>638</sup> Vgl. Abschnitt 4.14.

<sup>639</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Tait, Hilary* (1990), S. 181.

werden. Weiterhin ist zu überlegen, inwieweit Umfeldfaktoren in der eigenen Untersuchung abgefragt werden können. Ein weiteres Ergebnis erscheint spezifisch für den Studiengang. Es wurde eine Korrelation zwischen der Einschätzung der Studenten, die Inhalte seien relevant für die spätere Berufstätigkeit, und einer „meaning orientation“ festgestellt; weiterhin korrelierten die Faktoren auch mit einer generell positiven Einstellung zum Studium.<sup>640</sup>

Die zweite Befragung erstreckte sich auf 123 Bachelor-Studenten der Elektrotechnik und 148 Bachelor-Studenten der Psychologie, jeweils im ersten Studienjahr. Die Rücklaufquote wird mit 60 % angegeben.<sup>641</sup>

Das Ergebnis zeigt erneut, dass Studenten, die eine „deep“-Lernstrategie annehmen, ein Lernumfeld präferieren, das genau dieser Neigung entgegenkommt. Die ingenieurwissenschaftlichen Studenten, die die „surface“-Lernstrategie verfolgen, bevorzugen ein Lernumfeld, bei dem Auswendiglernen und eine feste Routine beim Lernen gefördert werden. Allerdings ist bei den Elektrotechnik-Studenten immerhin noch eine Neigung zu Lehrmethoden zu erkennen, die das Verstehen fördern, d. h. sie fokussieren nicht allein nur auf Reproduktion.<sup>642</sup>

Bei den Psychologie-Studenten, die einer „achieving orientation“ folgen, kann dagegen keine Präferenz für eine bestimmte Lehrmethodik festgestellt werden. Die Studenten, die das Studium aus einer nicht-akademischen Motivation („non-academic orientation“) heraus betreiben, bevorzugen jedoch nicht die Lehrmethoden, die primär auf das Erreichen eines Gesamtverständnisses abzielen. Im Umkehrschluss heißt das, dass sie auch eher zur Reproduktion von Wissen neigen.<sup>643</sup>

---

<sup>640</sup> Vgl. Entwistle, Noel J./Tait, Hilary (1990), S. 181.

<sup>641</sup> Vgl. ebd., S. 184.

<sup>642</sup> Vgl. ebd., S. 187.

<sup>643</sup> Vgl. ebd..

Die Bevorzugung bestimmter Lehrmethoden durch die Studenten wird von den Autoren jedoch infrage gestellt. Für die Auswahl der richtigen Lehrmethode kann es nach ihrer Ansicht nicht allein entscheidend sein, welche Lehrmethode die Studenten nach ihrer Interessenlage in einer Feedback-Befragung für effektiv halten, sondern welche Lehrmethode die sinnvollste ist, um den Stoff zu verstehen und langfristig abrufbar zu halten. Daraus folgt, dass die Feedback-Befragungen zu den Kursleitern näher hinterfragt werden müssen.<sup>644</sup>

Die Einschätzung der Probanden zu den bisher eingesetzten Lehrmethoden wird Gegenstand der eigenen Befragung sein. Allerdings kann daraus nur eine Aussage zu den bevorzugten Lehrmethoden gemacht werden, nicht jedoch zu deren Effektivität.

#### 4.1.16 *Die Studie von Gow und Kember (1990)*

Gow und Kember beleuchten das Thema „Lernen“ von der Seite der Lehrkräfte, indem sie ausgehend von den fünf Konzeptionen des Lernens von *Säljö* und den sechs Konzeptionen von *Marton/Dall’Alba/Beatty* versuchen, ähnliche Konzeptionen für das Lehren zu identifizieren. Sie führten zunächst einen Pretest mithilfe von Interviews durch. Aus den Interview-Ergebnissen wurde ein Fragebogen entwickelt, der 84 Fragen in 14 Kategorien umfasst. Die Antworten sind entsprechend einer 5-Punkte-*Likert*-Skala zu geben. Der Testlauf des Fragebogens erfolgte in fünf Fachbereichen mit einem Rücklauf von 49,7 %.<sup>645</sup> Der überarbeitete Fragebogen wurde anschließend in insgesamt 15 Fachbereichen an zwei Fachhochschulen verteilt. Die Rücklaufquote betrug 29,7 %.<sup>646</sup>

---

<sup>644</sup> Vgl. Entwistle, Noel J./Tait, Hilary (1990), S. 191.

<sup>645</sup> Vgl. Gow, Lyn/Kember, David (1993), S. 24.

<sup>646</sup> Vgl. ebd., S. 25.

Die Auswertung der Studie ergibt zwei Orientierungen, nach denen die Lehrkräfte handeln. Diese sind „Förderung des Lernens“ und „Vermittlung von Wissen“.<sup>647</sup>

Förderung des Lernens bedeutet primär Vermittlung des Umgangs mit bestimmten Problemsituationen und Erlernen von kritischer Urteilkraft. Die Lehrkraft wird interaktiv und vor allem motivierend vorgehen, um die Studenten für das Thema zu interessieren. Für die Vermittlung von Wissen agiert die Lehrkraft vor allem als Experte auf dem zu vermittelnden Gebiet. Die Lehre dient hier der reinen Wissensvermittlung im Sinne der Vorbereitung auf eine spätere Berufstätigkeit.<sup>648</sup>

Zwei weitere Lehrkonzeptionen – die Orientierung, den Studenten vor allem zu befähigen, Informationen zu empfangen und zu verarbeiten, und die Orientierung, die vor allem eine soziale Motivation und seelsorgerische Komponente für das Lehren zum Ausdruck bringt, wurden in der Stichprobe nicht vorgefunden.<sup>649</sup>

In einem nächsten Schritt versuchen *Gow/Kember*, eine Verknüpfung zwischen der Orientierung der Lehrkraft und der Auswirkung auf den Lernprozess des Studenten herzustellen. Für die Untersuchung des studentischen Lernprozesses benutzten sie den bereits diskutierten Study Process Questionnaire (SPQ) von *Biggs*, der im Wesentlichen drei studentische Lernstrategien untersucht und abbildet – den „deep approach“, den „surface approach“ und den „achieving approach“. Die Autoren stellen in ihrer Auswertung fachbereichsweise die Ergebnisse aus beiden Fragebögen gegenüber und suchen nach Korrelationen zwischen der studentischen Lernstrategie und der Lehrkonzeption des Referenten.<sup>650</sup>

---

<sup>647</sup> Vgl. *Gow, Lyn/Kember, David* (1993), S. 27.

<sup>648</sup> Vgl. ebd., S. 28.

<sup>649</sup> Vgl. ebd., S. 28.

<sup>650</sup> Vgl. ebd., 1993), S. 29 f.

Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass Fachbereiche, die ihre Lehrmethoden im Sinne von Lehrverfahren primär auf die Vermittlung von Wissen ausrichten, Studenten eher zur Anwendung extrinsischer Lernstrategien des „surface approach“ lenken. Die Anzahl der Studenten, die zu Beginn des Studiums den „deep approach“ verfolgen, nimmt im Verlauf des Studiums ab. Solche Fachbereiche dagegen, die vor allem auf ein Gesamtverständnis und auf Problemlösungsfähigkeiten beim Einsatz ihrer Lehrmethoden setzen, motivieren die Studenten, ihren „surface approach“ zu ändern und eher intrinsisch ihr Ziel zu verfolgen.<sup>651</sup> Signifikante Korrelationen von Lehrmethoden mit dem „achieving approach“ der Studenten konnten nicht identifiziert werden.<sup>652</sup>

Zusammenfassend stellen *Gow* und *Kember* fest, dass die Orientierung der Lehrkraft einen Einfluss hat auf eingesetzte Lehrmethoden, gestellte Lernaufgaben, Examensanforderungen und Arbeitsanforderungen, die an den Studenten gestellt werden.<sup>653</sup>

Die Korrelation von angebotenen Lehrmethoden mit der Lernstrategie bietet, wie bereits ausgeführt, einen weiteren Ansatzpunkt für die eigene Untersuchung und fließt entsprechend in die Hypothesen ein.

#### 4.1.17 Die Studie von *Doran, Bouillon und Smith* (1991)

*Doran, Bouillon* und *Smith* untersuchten anhand einer Gruppe von Studenten der Einführungskurse für Rechnungslegung an der Iowa State University, USA, unter Einsatz eines Multiple-Choice-Tests, welche Faktoren Einfluss auf ein Bestehen der Examen haben.<sup>654</sup> Die Stichprobe

---

<sup>651</sup> Vgl. *Gow, Lyn/Kember, David* (1993), S. 30.

<sup>652</sup> Vgl. ebd., S. 31.

<sup>653</sup> Vgl. ebd., S. 31.

<sup>654</sup> Vgl. *Doran, B. Michael/Bouillon, Marvin L./Smith, Claire G.* (1991), S. 74.

bestand aus 552 Studenten aus dem Kurs „Accounting Principles I“<sup>655</sup> und 434 Studenten aus dem Kurs „Accounting Principles II“.<sup>656</sup> Dabei ist anzumerken, dass nur 10 % der Teilnehmer des ersten Kurses und 26 % der Teilnehmer des zweiten Kurses tatsächlich eine Vertiefung im Fach Rechnungslegung belegen. In Einzelfällen liegt eine Vorbildung aus der High School aus dem Fach Buchführung vor.<sup>657</sup>

Je nach Auswertung wurden die 552 oder die 434 Studenten aus der Stichprobe einbezogen. Die Studenten erhielten Multiple-Choice-Tests, deren Auswertung nach *Spearman* erfolgte. Festgestellt wurden hohe Korrelationskoeffizienten zwischen dem Prüfungserfolg und dem Testergebnis der Studie ( $p < 0,01$ ).<sup>658</sup> Geschlecht<sup>659</sup>, Kommunikation zwischen Student und Lehrer sowie eine vorherige Belegung eines Kurses in Buchführung scheinen keinen Einfluss auf das Examen zu haben.

Darüber hinaus ergeben sich signifikante Korrelationen von guten Ergebnissen in Universitätseinstiegstests und guten Vornoten im Kurs „Accounting Principles I“, soweit bereits absolviert, mit dem Examensergebnis in den betrachteten Kursen.<sup>660</sup> Es zeigt sich außerdem der Trend, dass männliche Studenten den Kurs „Accounting Principles I“ besser absolvieren. Das Geschlecht der Kursleiter dagegen zeigt keinen Einfluss auf das Prüfungsergebnis.<sup>661</sup>

---

<sup>655</sup> Übersetzt: Grundlagen der Rechnungslegung Teil I.

<sup>656</sup> Vgl. *Doran, B. Michael/Bouillon, Marvin L./Smith, Claire G.* (1991), S. 76. Übersetzung für Accounting Principles II: Grundlagen der Rechnungslegung Teil II.

<sup>657</sup> Vgl. ebd., S. 78.

<sup>658</sup> Das Signifikanzniveau, das in den meisten Studien benutzt wird, liegt bei  $p < 0,05$ . Vgl. hierzu auch Abschnitt 5.3.7.

<sup>659</sup> Vgl. weiterführend zum Einfluss des Geschlechts auf die Lernstrategie die Zusammenfassung von *Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline* (2002), S. 31.

<sup>660</sup> Vgl. *Doran, B. Michael/Bouillon, Marvin L./Smith, Claire G.* (1991), S. 79, Table 2, mit Erläuterungen auf S. 80 und S. 80, Table 3, mit Erklärungen auf S. 81.

<sup>661</sup> Vgl. ebd., S. 83.



Die Studie von *Doran/Bouillon/Smith* beschäftigt sich mit Studenten der Rechnungslegung und dem Zusammenhang zwischen Vorbildung und Performance in Rechnungslegungs-Kursen. Daraus können auch Schlüsse für die eigene empirische Studie gezogen werden. Daher fließt in die eigene Befragung auch die Vorbildung der Probanden ein und ob diese einen signifikanten Zusammenhang mit anderen Variablen aufweist.

#### 4.1.18 Die Studie von Christensen, Massey und Isaacs (1991)

Die australischen Forscher *Christensen, Massey* und *Isaacs* bauten ihre zweistufige Befragung auf dem von *Biggs* im Jahre 1987 eingeführten „Study Process Questionnaire“ (SPQ) auf, mit dem sie 328 Studenten der Erziehungswissenschaften über ihren Studienalltag befragten (erste Stufe der Befragung).<sup>662</sup> Weiterhin gaben sie 46 australischen Erstsemester-Studenten der Erziehungswissenschaften zwei Aufgaben vor: Die eine Aufgabe bestand aus dem Auswendiglernen einer Liste von 12 Wörtern, die komplexere Aufgabe bestand darin, einen Text zu lesen, zu verstehen und sich diesen einzuprägen (zweite Stufe der Befragung). Die Definitionen der Lernstrategien, die den beiden Ansätzen zugrunde liegen, sind nach ihrer Meinung der von *Biggs* ähnlich, basieren jedoch auf einer weiteren Definition von *Weinstein/Mayer*.<sup>663</sup>

Die Ergebnisse der Studie deuten bei beiden Ansätzen darauf hin, dass es keine signifikanten Unterschiede in der angewandten Lernstrategie bezogen auf die Komplexität der gestellten Aufgabe gibt.<sup>664</sup> Weiterhin

---

<sup>662</sup> Vgl. *Christensen, Carol A./Massey, David R./Isaacs, Peter J.* (1991), S. 293.

<sup>663</sup> Vgl. ebd., S. 294.

<sup>664</sup> Vgl. ebd., S. 295. Weiterführend hierzu auch *Biggs, John B.* (1993), S. 6 und S. 11, der ausführt, dass *Christensen/Massey/Isaacs* weniger eine Lernstrategie untersuchen als eine Taktik oder einen bestimmten Arbeitsablauf bei der Bearbeitung einer gestellten Aufgabe und dass der SPQ für aufgabenbezogene Untersuchungen nicht geeignet ist. Da die Definitionen und Ergebnisse für die eigene empirische Untersuchung nicht relevant sind, wird auf eine weitere Erläuterung verzichtet.

stellen die Verfasser fest, dass die Begriffe, welche die jeweiligen Lernstrategien beschreiben, nicht eindeutig einer Strategie zugeordnet werden können.<sup>665</sup> Sie bezweifeln daher die Validität des SPQ, die Lernstrategie von Studenten mit den benutzten Kriterien messen zu können, da die Abgrenzung der Strategien und ihre Definition nicht eindeutig erscheinen. Der Ansatz von *Weinstein/Mayer* erscheint den Forschern dagegen in der Faktoranalyse, die sie zur Validität durchführten, konsistenter.<sup>666</sup>

Für die eigene Untersuchung wird die Komplexität der gestellten praktischen IFRS-Aufgaben weiterverfolgt.

#### 4.1.19 Die Studie von Stout und Ruble (1991)

In den folgenden Jahren wurde eine Reihe von Studien veröffentlicht, welche die Lernstile von Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung und von Berufstätigen untersuchten.

*Stout* und *Ruble* basieren ihre empirische Untersuchung auf dem bereits beschriebenen LSI von *Kolb*, das sowohl in seiner ursprünglichen Fassung von 1976 (LSI 1) als auch in einer überarbeiteten Fassung von 1985 (LSI 2) existiert.<sup>667</sup> Grundlage ihrer weiteren Überlegungen sind verschiedene Untersuchungen<sup>668</sup>, die zusammengefasst ergeben, dass Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung andere Lernstile als Studenten aus anderen Fakultäten haben und dass sie zu dem Lernstil des „converger“ neigen.<sup>669</sup>

Das LSI 2 wurde an eine Stichprobe von insgesamt 536 Studenten von sieben verschiedenen Universitäten verteilt, die sich entweder im dritten

---

<sup>665</sup> Vgl. *Christensen, Carol A./Massey, David R./ Isaacs, Peter J.* (1991) S. 296.

<sup>666</sup> Vgl. ebd., S. 298-299. Abweichend dazu *Biggs, John B.* (1993), S. 11, der die Auswertung von *Christensen/Massey/Isaac* anzweifelt.

<sup>667</sup> Vgl. *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1991), S. 342.

<sup>668</sup> Vgl. zu den Studien Abschnitt 4.8, 4.9 und 4.10.

<sup>669</sup> Vgl. *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1991), S. 343.

oder im vierten Jahr ihres Studiums mit einer Vertiefung in „Accounting“ befanden. 40 % der Studenten füllten die Standard-Version des LSI aus, während der Rest eine Version mit einer anderen Reihenfolge von Fragen („scrambled version“) beantwortete.<sup>670</sup> Von den Befragten belegten 142 Studenten eine Vertiefung in Rechnungslegung.<sup>671</sup>

Darüber hinaus wurde überprüft, inwieweit die Lernstilklassifikation eines Studenten über einen Zeitraum hin stabil bleibt und ob das Format des LSI einen Einfluss auf die Antwort der Studenten hat. Dazu wurde der LSI erneut an 536 Studenten des dritten und vierten Studienjahres von sieben verschiedenen Universitäten verteilt.

Aus dieser Studie ergibt sich, dass der Lernstil des „assimilator“ vorherrscht, allerdings ergibt sich bei der Verteilung der übrigen Lernstile ein unterschiedliches Bild, je nach benutztem Fragebogen.<sup>672</sup> Nach fünf Wochen wurde mit 91 Studenten ein Retest durchgeführt. Davon beantworteten 38 Studenten die Standardversion (41,76 %) und 53 Studenten (58,24 %) das modifizierte Format.<sup>673</sup>

Aus der Auswertung der Befragung und des Retests ergeben sich folgende Resultate: Die Lernstile der Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung unterscheiden sich nicht signifikant von denen anderer Studenten wirtschaftswissenschaftlicher Fächer. Sie bestätigen damit die Ergebnisse von *Baker/Simon/Bazeli*.<sup>674</sup>

Bei Anwendung des Standardformats des LSI ergibt sich, dass der Lernstil des „assimilator“ vorherrscht – und zwar sowohl bei den BWL-Stu-

---

<sup>670</sup> Vgl. bezüglich der „scrambled version“ des LSI und der Vermeidung von Verzerrungen bei der Beantwortung der Fragen *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1991), S. 343.

<sup>671</sup> Vgl. ebd., Table 1, S. 345 (n=53 für „standard version“ + n=89 für „scrambled version“).

<sup>672</sup> Vgl. ebd., Table 2, S. 347.

<sup>673</sup> Vgl. ebd., S. 344.

<sup>674</sup> Vgl. ebd., S. 346, und vgl. weiterführend bezüglich der Studie von *Baker/Simon/Bazeli* Abschnitt 4.1.12.

den – 43,3 % der Stichprobe – als auch bei den Studenten mit einer Vertiefung in „Accounting“ – 39,6 % der Befragten. Die Ergebnisse aus der modifizierten Version des LSI sind jedoch zweifelhaft: Zwar herrscht der „assimilator“-Lernstil bei 33,8 % der BWL-Studenten vor, aber bei den Studenten mit Vertiefung in „Accounting“ ist eine Präferenz zugunsten des „converger“-Lernstils zu verzeichnen. Zu beachten ist hier die geringe Probandenzahl von 89 Studenten mit einer Vertiefung in „Accounting“, sodass eine Generalisierung des Ergebnisses für einen vorherrschenden Lernstil bei „Accounting“-Studenten verfrüht erscheint.<sup>675</sup>

Die Stabilität der Ergebnisse über einen gewissen Zeitraum wurde im Rahmen eines nach fünf Wochen durchgeführten Retests überprüft. Die Ergebnisse induzieren, dass eine Konstanz des Lernstils über den – zugegebenermaßen geringen Zeitraum von fünf Wochen – nicht vorliegt.<sup>676</sup> Grund dafür kann die nicht vorhandene Verlässlichkeit des Retests sein; eine definitive Begründung liefern *Stout/Ruble* nicht.<sup>677</sup>

Die Auswertung der unterschiedlichen Versionen des LSI ergibt schließlich, dass sich die Verteilung der Lernstile zwischen den Versionen wesentlich unterscheidet ( $p < 0,001$  im Chi-Quadrat-Test)<sup>678</sup>, und zwar sowohl bei der Gruppe der BWL-Studenten als auch bei den Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung. Daraus ziehen die Forscher den Schluss, dass die Einordnung in einen Lernstil von der Version des Fragebogens abhängt.<sup>679</sup>

---

<sup>675</sup> Vgl. *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1991), S. 347.

<sup>676</sup> Vgl. hierzu auch die gleichlautende Kritik von *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1994), S. 99.

<sup>677</sup> Vgl. *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1991), S. 349. Die Verfasser stellen fest, dass die mangelnde Verlässlichkeit bereits bei der Ursprungsversion des LSI kritisiert wurde und dieses Phänomen nun möglicherweise mit der modifizierten Version nicht behoben sei. Dies wird jedoch in einer weiteren Diskussion von *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1994), S. 99, verneint.

<sup>678</sup> Zur Verwendung von Signifikanzniveaus vgl. auch Abschnitt 5.3.7.

<sup>679</sup> Vgl. *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1991), S. 351.

*Stout/Ruble* fassen zusammen, dass das Modell von *Kolb*, das dem LSI 2 zugrunde liegt, zwar generell sinnstiftend ist, die Ergebnisse, die sich aus einer Lernstilanalyse ergeben, aber vorsichtig zu interpretieren und zu generalisieren sind. Ohne eine Anpassung des Instruments raten sie von einer Nutzung des LSI ab.<sup>680</sup>

Für die Konzeption des eigenen Modells erscheint daher eine Lernstildefinition auf Basis des *Kolbschen* LSI nicht sinnvoll. Es ergibt sich aus den Erkenntnissen der bisherigen Studien, dass die Lernstil- oder Lernstrategiedefinition der verschiedenen Forschergruppen gegeneinander abgewogen werden müssen und erst dann in den eigenen Fragebogen einfließen dürfen.

#### 4.1.20 Die Studie von *McKee, Mock und Ruud* (1992)

*McKee, Mock und Ruud* untersuchten mithilfe der ursprünglichen Version des *Kolbschen* LSI (LSI 1) die Lernstile von norwegischen und US-amerikanischen Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung.<sup>681</sup>

Die englische Version des Fragebogens wurde im Jahr 1988 an 97 norwegische Studenten verteilt, die durchschnittlich knapp fünf Jahre Erfahrung in Rechnungslegung und ein Durchschnittsalter von 30 Jahren aufwiesen. Als Vergleichsgruppe dienten 40 Bachelor-Studenten im vierten Studienjahr, die an einer US-amerikanischen Universität mit einer Vertiefung in Rechnungslegung studierten. Die Vergleichsgruppe hatte bei

---

<sup>680</sup> Vgl. *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1991), S. 351-352. Bereits 1992 werden die Kombinationen der Lerndimensionen von *Kolb* von verschiedenen Verfassern angezweifelt. Vgl. hierzu auch *Geiger, Marshall A./Boyle, Edmund J./Pinto, Jeffrey* (1992), S. 758, und *Cornwell, John M./Manfredo, Pamela A./Dunlap, William P.* (1991), S. 460-461. 1994 raten *Ruble/Stout* gänzlich von der Verwendung des LSI ab, vgl. *Stout, David E./Ruble, Thomas L.* (1994), S. 101. Vgl. weiterführend zur Entwicklung der dritten Version des LSI und weiteren Instrumenten *Duff, Angus* (2004), S. 33, und *Kayes, D. Christopher* (2005), S. 256, wobei er weitere Validitätsprüfungen an größeren Populationen empfiehlt.

<sup>681</sup> Vgl. *McKee, Thomas E./Mock, Theodore J./Ruud, T. Flemming* (1992), S. 327.

einem Durchschnittsalter von 25 Jahren durchschnittlich weniger als ein Jahr Erfahrung und stammte primär aus dem südöstlichen Teil der USA.

Im Jahr 1989 wurde die Befragung norwegischer Studenten wiederholt. Es handelte sich um 182 Studenten des gleichen Studienprogramms wie die erste Gruppe. Ihr Durchschnittsalter betrug 27 Jahre, sie hatten durchschnittlich drei Jahre Erfahrung in Rechnungslegung oder Wirtschaftsprüfung. Im Unterschied zur ersten Befragung von norwegischen Studenten wurde eine ins Norwegische übersetzte Version des LSI benutzt. Damit sollte herausgefunden werden, ob die Sprache des Fragebogens einen Einfluss auf das Ergebnis hat. Die Vergleichsgruppe war eine Gruppe von „Accounting“-Studenten einer anderen US-amerikanischen Universität (n=31). Es handelte sich wiederum um Studenten im vierten Studienjahr, mit einer Durchschnittserfahrung in Rechnungslegung von unter einem Jahr und einem Alter von durchschnittlich 24 Jahren. Die Probanden der Gruppe stammten vorwiegend aus dem Westen der USA.<sup>682</sup>

Die Studie ergibt, dass der bevorzugte Lernstil der norwegischen Studenten aus beiden untersuchten Gruppen der des „assimilator“ ist. Sie repräsentieren 41 % der untersuchten Probanden. Bei den Lernstilen der US-amerikanischen Studenten ergibt sich eine klare Dominanz des Lernstils „converger“. Die bereits in früheren US-amerikanischen Studien herausgefundene Dominanz des Lernstils „converger“ lässt sich anhand der untersuchten Studenten erneut beweisen.<sup>683</sup>

Ein weiteres Ergebnis ist, dass der Fragebogen in der Muttersprache repräsentative Ergebnisse liefert, weil er besser verstanden wird. Die Übersetzung selbst hatte keinen Einfluss auf das Ergebnis.<sup>684</sup>

---

<sup>682</sup> Vgl. McKee, Thomas E./Mock, Theodore J./Ruud, T. Flemming (1992), S. 329.

<sup>683</sup> Vgl. ebd., S. 333.

<sup>684</sup> Vgl. ebd., S. 333.

Eine weitere wesentliche Erkenntnis ist, dass bei den norwegischen Studenten Berufserfahrung einen wesentlichen Einfluss auf ihre Präferenz für einen Lernstil hat, während dies bei den US-amerikanischen Studenten nicht nachgewiesen werden kann.<sup>685</sup>

*McKee/Mock/Ruud* folgern daraus, dass trotz wiederholter Kritik an dem LSI die Lernstilforschung weiter vorangetrieben werden sollte. Sie empfehlen, auch den Einfluss unterschiedlicher Lernstile von Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung und von Berufsträgern auf die Ausgestaltung von Seminaren an der Universität und auch für die Fortbildung weiter zu untersuchen. Als weitere Forschungsthemen schlagen sie die Untersuchung vor, ob Lernstile durch Änderung in der Aus- und Fortbildung verändert werden können und welchen Einfluss Berufserfahrung auf den Lernstil hat.<sup>686</sup>

Der Einfluss der Berufserfahrung auf den Lernstil des WPs oder CPA wird als Thema für die eigene empirische Untersuchung aufgegriffen und Gegenstand der Befragung sein. Weiterhin wird der Fragebogen für CPA ins Englische übersetzt, um die Verständlichkeit zu erhöhen.

#### 4.1.21 *Die Studie von Marton, Dall'Alba und Beaty (1993)*

Aufbauend auf den erziehungswissenschaftlichen Arbeiten von *Marton, Säljö* et al. basiert die Untersuchung von *Marton, Dall'Alba* und *Beaty* weitestgehend auf den Definitionen von *Säljö* aus dem Jahr 1979, der fünf verschiedene Konzeptionen des akademischen Lernens identifiziert. Diese sind:

---

<sup>685</sup> Vgl. *McKee, Thomas E./Mock, Theodore J./Ruud, T. Flemming* (1992), S. 337. Daraus folgt für die eigene empirische Untersuchung, dass für die CPA, die eine Probandengruppe darstellen, eine englische Version des Forschungsinstrumentes zur Verfügung gestellt werden sollte, um Verzerrungen bei der Beantwortung zu vermeiden. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die deutsche und die englische Version des Fragebogens jeweils von Muttersprachlern in einem Pretest auf Verständlichkeit untersucht werden müssen.

<sup>686</sup> Vgl. ebd., S. 339.

1. Wissenzuwachs,
2. Auswendiglernen und Reproduktion von Wissen,
3. Erwerb von Fakten und Arbeitsverfahren, die in der Praxis verwendet werden können (= Anwendung),
4. Abstraktion von Begriffen (= Verständnis), und
5. Interpretation von Sachverhalten.<sup>687</sup>

Die Identifikation der genannten Konzepte und ihre Veränderung im Zeitablauf untersuchten die Autoren über einen Zeitraum von sechs Jahren bei 29 Bachelor-Studenten der Open University, Großbritannien, die zu Beginn des Studiums einen Einführungskurs in die Sozialwissenschaften absolvierten.<sup>688</sup> Sie führten einmal jährlich ein Interview mit den Probanden durch, im ersten Jahr des Studiums sogar zwei.<sup>689</sup>

Der Unterschied zu anderen Studien besteht zum einen in der Langzeitbeobachtung, zum anderen in der Form des universitären Lernens. Das Studium findet primär zu Hause mithilfe von Fernlehmaterial statt.<sup>690</sup> Die Beurteilung der Studienleistung erfolgt über das Ablegen von Examen, aber auch durch Kontakt mit dem Tutor.<sup>691</sup>

*Marton/Dall'Alba/Beaty* bestätigen die Existenz der fünf von *Säljö* definierten Lernkonzeptionen und fügen ihnen eine weitere, von ihnen neu geschaffene Definition hinzu. Diese bezeichnen die Autoren als Veränderung der Person des Studenten durch das akademische Lernen.<sup>692</sup> Sie beschreiben die sechste Konzeption folgendermaßen: „By developing insights into – or a view of – the phenomena dealt with in the learning

---

<sup>687</sup> Vgl. *Marton, Ference/Dall'Alba, Gloria/Beaty, Elizabeth* (1993), S. 277.

<sup>688</sup> Vgl. ebd., S. 279-280.

<sup>689</sup> Vgl. ebd., S. 280.

<sup>690</sup> Vgl. ebd., S. 279.

<sup>691</sup> Vgl. ebd., S. 280.

<sup>692</sup> Vgl. ebd., S. 283-294.



material, one develops a new way of seeing those phenomena, and seeing the world differently means that you change as a person.”<sup>693</sup>

Weiterhin konstatiert die Forschergruppe einen Trend von den einfachen Konzeptionen zu Beginn des Studiums zu den höheren Konzeptionen am Ende des Studiums. Eine mögliche Erklärung ist, dass Studenten der Open University eher intrinsisch motiviert ein Studium beginnen als andere Studenten.<sup>694</sup> Ob sich daraus ein Entwicklungstrend über den Verlauf des Studiums erkennen lässt, lassen *Marton/Dall’Alba/Beaty* jedoch offen.<sup>695</sup> Sie stellen nur generell fest, dass viele Studenten im Verlauf ihres Studiums zu einer allumfassenden Konzeption des Lernens gelangen, indem sie den Konzeptionen 4 bis 6 folgen. Ihre Entwicklung geht also über den reinen Erwerb und die Reproduktion von Wissen (Konzeptionen 1 bis 3) hinaus. Dies kann jedoch nicht für alle Studenten als repräsentativ gelten.<sup>696</sup>

Die Erkenntnisse dieser Studie werden in die Untersuchung der Probandengruppe der WP und CPA einfließen, indem die Ausprägung der Lernstrategie je nach Berufserfahrung näher untersucht wird.

#### 4.1.22 Die Studie von Gow, Kember und Cooper (1994)

Innerhalb der Forschungsserie von Gow et al. befasst sich diese Studie mit Studenten einer Fachhochschule in Hongkong. Gow, Kember und Cooper wenden den SPQ-Fragebogen von Biggs auf eine Teilgruppe von 250 Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung an, die den

---

<sup>693</sup> Marton, Ference/Dall’Alba, Gloria/Beaty, Elizabeth (1993), S. 292. Die sechste Konzeption bedeutet, dass die Lernenden durch das Lernmaterial neue Erkenntnisse entwickeln und damit Phänomene neu beurteilen. Durch die Tatsache, dass sie die Welt mit anderen Augen sehen, verändern sie sich als Person.

<sup>694</sup> Vgl. ebd., S. 295.

<sup>695</sup> Vgl. ebd., S. 296.

<sup>696</sup> Vgl. ebd., S. 299.

Fragebogen am Ende ihres Studiums ausfüllten. Insgesamt wurde der Fragebogen an 793 Studenten verteilt. Zusätzlich wurden Interviews mit fünf Studenten und sieben Kursleitern des gleichen Instituts durchgeführt.<sup>697</sup> Die Auswertung erfolgte mit SPSS-X.<sup>698</sup>

Die erste, wesentliche Feststellung für Studenten der Rechnungslegung ist, im Vergleich mit Studenten anderer Fachbereiche, dass sie eher zu einem „surface approach“ neigen. Ferner wurde ein Unterschied bezogen auf die Nationalität festgestellt: Auswendiglernen wird von den Studenten aus Hongkong stärker bevorzugt als von australischen und britischen Studenten, mit denen ein Vergleich möglich ist. Weiterhin wird der „achieving approach“ von Studenten aus Hongkong stärker verfolgt als von australischen oder britischen Studenten. Dies lässt auf eine stärkere Konkurrenz zwischen den Studenten aus Hongkong schließen.<sup>699</sup>

Allerdings zeigt sich auch, dass die Annahme der Lernstrategie offensichtlich direkt durch die Lernbedingungen determiniert wird – hohe Arbeitsbelastung, Examen, die primär reproduktiv Wissen abfragen, und Vorlesungen, die nur Wissen präsentieren, anstatt problemorientiert und praxisbezogenes Wissen zu vermitteln. Die Tendenz zur Annahme einer reproduktiv ausgerichteten Lernstrategie („surface approach“) verstärkt sich sogar im Verlauf des Studiums, bei gleichzeitigem Verlust der Freude am Studium. Die Verfasser regen an, diese Erkenntnisse zu benutzen, um das Curriculum und das Lernumfeld zu verbessern.<sup>700</sup>

Aus der Studie von *Gow/Kember/Cooper* kann wiederum ein Zusammenhang zwischen kontextbezogenen Faktoren und Lernstrategie abgeleitet werden, der in die eigene empirische Untersuchung einfließen wird.

---

<sup>697</sup> Vgl. *Gow, Lyn/Kember, David/Cooper, Barry* (1994), S. 120-121.

<sup>698</sup> Vgl. ebd., S. 122.

<sup>699</sup> Vgl. ebd., S. 123.

<sup>700</sup> Vgl. ebd., S. 128.

#### 4.1.23 Die Studie von Sharma (1997)

*Sharma* entwickelte ein Modell, um Lernstrategien, Lernziele und Einfluss des Lerngegenstands zueinander in Bezug zu setzen und daraus praktische Lösungen für erfolgreiches Lernen in der Rechnungslegung anzubieten. Die Untersuchung wurde in Anlehnung an die Ergebnisse von *Entwistle* et al., *Marton/Säljö* und *Gow* et al. durchgeführt. Die Gesamtstudie von *Sharma* gliedert sich in zwei unabhängig voneinander durchgeführte Studien mit Bachelor-Studenten, die eine Vertiefung im Fach Rechnungslegung an der australischen Griffith University belegt hatten.

Die erste Studie betrifft das Thema „Lernstrategie“. Die Stichprobe dazu umfasst 101 Studenten des zweiten Studienjahres (65 % der Grundgesamtheit) mit der Besonderheit, dass diese im folgenden Studienjahr das Fach Wirtschaftsprüfung belegen und danach ihr Studium voraussichtlich abschließen. Ziel der Befragung ist die Klassifikation der Studenten im Sinne der fünf von *Säljö* identifizierten Lernkonzeptionen.<sup>701</sup> Dazu sollten die Probanden Fragen frei beantworten.

Die Stichprobe zeigt, dass die Mehrheit der Befragten die Lernstrategie des reinen Wissenszuwachses (42 % der Befragten) und immerhin 33 % ihre Strategie in der Anwendung von Wissen sehen. Das entspricht dem „surface approach“. Verständnis und die Interpretation von Sachverhalten sind strategisch von untergeordneter Bedeutung und werden daher nur von 14 oder 6 % der Befragten als Lernstrategie angegeben.<sup>702</sup> Dieses Ergebnis bezeichnet *Sharma* als alarmierend, da allein der quantitative Zuwachs an Wissen als sinnvolle Lernstrategie angesehen wird, während qualitatives Verständnis nur wenig verfolgt wird.<sup>703</sup> Allerdings sind die Ergebnisse nur als vorläufig zu betrachten, da die Studenten ihr Studium

---

<sup>701</sup> Vgl. *Sharma, Divesh A.* (1997), Table 1, S. 132.

<sup>702</sup> Vgl. ebd., S. 132.

<sup>703</sup> Vgl. ebd., S. 135.

noch nicht abgeschlossen hatten und sich so ihre Lernstrategie durchaus noch in Richtung eines „deep approach“ entwickeln kann.

In einer zweiten Studie wird die gleiche Grundgesamtheit von Studenten benutzt, die Stichprobe besteht diesmal aus 124 Studenten (75 % der Grundgesamtheit).<sup>704</sup> Die zweite Studie befasst sich mit Lernzielen und Lerninhalten.

Ziel der Befragung ist, die Umfeldbedingungen zu determinieren, die der Lernstrategie der Studenten zugrunde liegen.<sup>705</sup> Die Auswertung ergibt, dass die Studenten ihre Lernstrategie sehr stark am Lernplan ausrichten. Sie bevorzugen klar strukturierte Seminare mit genauen Vorgaben und vorhersehbaren Examen. Diese Studie zeigt, dass die „deep“-Lernstrategie signifikant mit der fördernden Ausgestaltung von Lernangeboten und -inhalten korreliert.<sup>706</sup> Weiterhin wird gezeigt, dass Versagensangst und extrinsisches Vorgehen durch klare, interessante und offene Lehrmethoden vermindert werden können. Das heißt im Umkehrschluss, dass gute Lehrmethoden, welche die Aufmerksamkeit und das Interesse der Studenten wecken, auch den späteren Erfolg in Klausuren fördern.

Die Arbeitsbelastung und die Angst zu versagen ist bei der „surface“-Lernstrategie hoch – damit ist die Annahme einer oberflächlichen Lernstrategie unmittelbar vorgezeichnet.<sup>707</sup> Weiterhin sind die angewandten Lehrmethoden nicht dienlich, den Studenten für das Fach zu interessieren und die Relevanz für die spätere praktische Arbeit zu verdeutlichen.<sup>708</sup>

Schließlich wird in der Follow-up-Studie eine signifikante Änderung des Lernverhaltens in Richtung „deep approach“ im Verlauf des Studienjahrs

---

<sup>704</sup> Vgl. *Sharma, Divesh A.* (1997), S. 135-136.

<sup>705</sup> Vgl. ebd., S. 136.

<sup>706</sup> Vgl. ebd., Table 3, S. 139.

<sup>707</sup> Vgl. ebd., S. 137.

<sup>708</sup> Vgl. ebd., S. 142.

nachgewiesen. Um jedoch generelle Aussagen zur Verbesserung der Lehre im Fach Rechnungslegung machen zu können, schlagen die Autoren vor, die Kontextfaktoren, die zur Annahme von studentischen Lernstrategien und Lernergebnissen beitragen, noch näher zu untersuchen.<sup>709</sup>

Die Lehrmethoden und ihr Einfluss auf das Lernverhalten der Probanden werden in die eigene Untersuchung einfließen. Die Veränderung der Lernstrategie über einen Beobachtungszeitraum stellt einen weiteren sehr interessanten Aspekt dar, kann jedoch anhand der eigenen empirischen Untersuchung nur dahingehend untersucht werden, wie Lernstrategien über unterschiedliche Altersgruppen hinweg verteilt sind.<sup>710</sup>

#### 4.1.24 Die Studie von Booth, Luckett und Mladenovic (1999)

Booth, Luckett und Mladenovic untersuchten erneut das Lernverhalten australischer Bachelor-Studenten, die an zwei Universitäten in Sydney Interne Rechnungslegung (Management Accounting) als Vertiefungsfach studierten.<sup>711</sup> Ihre Forschungshypothese ist, dass diese Studenten eher eine „surface“-Lernstrategie verfolgen als einen „deep“-Ansatz im Vergleich mit Bachelor-Studenten, die sozial-, erziehungs- oder naturwissenschaftlichen Fächer studieren.<sup>712</sup> Weiterhin vermuten sie, dass die Annahme des „surface“-Ansatzes negativ mit dem Examenserfolg korreliert, während eine „deep“-Lernstrategie positiv mit den Leistungen an der

---

<sup>709</sup> Vgl. Sharma, Divesh A. (1997), S. 144. Hierzu weiterführend zum Zusammenhang zwischen Lernstrategie und Lernergebnis bei „Accounting“-Studenten auch Ramburuth, Prem/Mladenovic, Rosina (2004), S. 523, Table 8, und McDowall, Tracey/Jackling, Beverley (2006), S. 377-389, bzgl. des Einflusses der Einstellung zu computerbasierten Lernmodulen auf das Lernergebnis.

<sup>710</sup> Die tatsächliche Veränderung von Lernstilen über einen gewissen Zeitraum kann nur über eine Langzeitstudie untersucht werden. Vgl. hierzu die Forschungsempfehlungen in Abschnitt 6.2.4.

<sup>711</sup> Vgl. Booth, Peter/Luckett, Peter/Mladenovic, Rosina (1999), S. 283.

<sup>712</sup> Vgl. ebd., S. 281.

Universität korreliert.<sup>713</sup> Die Autoren folgen damit den Überlegungen von *Biggs* aus dem Jahre 1987.

Die Forscher befragten 530 Studenten mithilfe von *Biggs'* SPQ mit 42 Fragen und einem zweiten Retestfragebogen; die Rücklaufquote betrug 74,9 %, die auswertbaren Antworten liegen bei 70,6 %.<sup>714</sup> Die Fragen wurden auf einer 5-Punkte-*Likert*-Skala beantwortet. Die Ergebnisse werden mit denen von Kunst-, Erziehungs- und Naturwissenschaftsstudenten verglichen.

Die Studenten der beiden Hochschulen werden verglichen. Dabei befindet sich die eine Gruppe im 2., die andere Gruppe bereits im 3. Studienjahr.<sup>715</sup> Es ergeben sich geringfügig höhere surface-level scores für die erste Studentengruppe. Beide Gruppen zeigen eine deutlichere Tendenz zur extrinsischen „surface“-Lernstrategie als zum „deep level“-Ansatz.<sup>716</sup>

Ein interessantes Ergebnis der Studie ist, dass sich abhängig von der Studiendauer eine Veränderung der Lernstrategie ergibt. Dieser Zusammenhang kann in die eigene empirische Untersuchung einfließen, indem untersucht wird, wie sich Lernstrategien über die unterschiedlichen Hierarchiestufen und damit über die Dauer der beruflichen Tätigkeit verteilen.

#### 4.1.25 Die Studie von *Byrne, Flood und Willis* (2002)

Die Studie zum Lernverhalten von irischen Studenten mit einer Vertiefung in Rechnungslegung basiert auf dem von *Entwistle* entwickelten ASI-Fragebogen. Die neueste Version dieses Fragebogens aus dem Jahre 1996 – Approaches and Study Skills Inventory for Students (ASSIST) – besteht aus 52 Feststellungen, die in verschiedene Gruppen eingeteilt

---

<sup>713</sup> Vgl. *Booth, Peter/Luckett, Peter/Mladenovic, Rosina* (1999), S. 278.

<sup>714</sup> Vgl. ebd., S. 284.

<sup>715</sup> Vgl. ebd., S. 283.

<sup>716</sup> Vgl. ebd., S. 289.

sind und auf einer fünfstufigen *Likert*-Skala beantwortet werden sollen.<sup>717</sup> Darüber hinaus wird mit sechs Sätzen der Begriff „Lernen“ von den Probanden definiert und anhand von acht Feststellungen eine generelle Präferenz für bestimmte Lehrmethoden und Ausprägungen von Lehrveranstaltungen ermittelt. Ziel der Befragung ist, den Zusammenhang zwischen Lernstrategie und Lernergebnis näher zu untersuchen.<sup>718</sup> Die benutzte Lernstrategiedefinition ist die von *Entwistle*.<sup>719</sup>

Die Befragung wurde mit Erstjahresstudenten eines Bachelor-Kurses in Rechnungslegung und Finanzierung durchgeführt, die ein Seminar in Kostenrechnung belegt hatten. Die Noten, die in dem Kurs erreicht wurden, dienten der quantitativen Messung des Lernergebnisses.<sup>720</sup> Der Kurs bestand aus 110 Studenten. Antworten kamen von 47 männlichen und 48 weiblichen Studenten (N=95), sodass sich eine Antwortrate von 86,36 % ergibt.<sup>721</sup>

Die Studie ermittelt keine klare Präferenz für eine Lernstrategie und keine geschlechtsspezifischen Unterschiede. Die Lernergebnisse in Form der Examensnoten zeigen keine signifikanten Unterschiede zwischen den Gruppen – je nach adaptierter Lernstrategie.<sup>722</sup>

Die Forscher stellen jedoch eine positive Korrelation zwischen der „deep“-Lernstrategie und der Examensnote ( $p=0,22$ )<sup>723</sup> sowie zwischen der strategisch angelegten Lernstrategie und der Examensnote ( $p=0,29$ ) fest.

---

<sup>717</sup> Vgl. *Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline* (2002), S. 32.

<sup>718</sup> Vgl. ebd.

<sup>719</sup> Vgl. ebd., S. 33, Table 2.

<sup>720</sup> Vgl. ebd., S. 33.

<sup>721</sup> Vgl. ebd., S. 34.

<sup>722</sup> Vgl. ebd., S. 38, wobei die Verfasser einräumen, dass das quantitative Messen des Lernergebnisses möglicherweise die Komplexität des Begriffs „Lernerfolg“ nur unzureichend abbildet.

<sup>723</sup> Das Signifikanzniveau liegt bei dieser Studie jedoch deutlich über dem anderer Studien. Vgl. hierzu auch Abschnitt 5.3.7.

Die Signifikanz ist bei den weiblichen Studenten deutlich geringer ( $p=0,34$  für die „deep“-Lernstrategie und  $p=0,39$  für die „strategic“-Lernstrategie).<sup>724</sup> Eine mögliche Erklärung für dieses Ergebnis wird darin gesehen, dass die Einschätzung der männlichen Studenten, welche Lernstrategie sie haben, von ihrer tatsächlich verfolgten Lernstrategie abweicht.<sup>725</sup>

Die Studie fließt dahingehend in die Betrachtungen für das eigene Modell ein, als geschlechtsspezifische Unterschiede Teil der Betrachtungen werden sollen. Die Verknüpfung zwischen Lernstrategie und Lernergebnis kann nicht untersucht werden, da die Fortbildungsseminare keine Erfolgskontrolle beinhalten.

#### 4.1.26 Die Studie von Marriott (2002)

Marriott untersuchte erstmalig an Studenten aus Großbritannien, wie sich deren Lernstil über einen Zeitraum von 1998 bis 2001 veränderte. Sie benutzt dazu wiederum Kolbs LSI (Version 1 und 2)<sup>726</sup> und verteilte diesen an Studenten unterschiedlicher Studienjahre mit einer Vertiefung in Accounting.<sup>727</sup> Ziel der Untersuchung ist, die Lernstile der Studenten über den Betrachtungszeitraum zu ermitteln und festzustellen, welche Veränderungen die Lernstile über den Verlauf des Studiums erfahren.<sup>728</sup> Gleichzeitig wird ein Vergleich zwischen Studenten zweier britischer Universitäten durchgeführt – eine „alte“ Universität mit klassischem Fächerkanon und Lehrplan und eine „neue“ Universität (ehemalige Fachhochschule) mit größerer Anlehnung an die Praxis –, die traditionell ältere Studenten bedienen.<sup>729</sup>

---

<sup>724</sup> Vgl. Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline (2002), Table 5, S. 36.

<sup>725</sup> Vgl. ebd., S. 39.

<sup>726</sup> Vgl. Marriott, Pru (2002), S. 50. Allerdings war im Jahr 2002 bereits die dritte Version des LSI (LSI 3) verfügbar. Vgl. hierzu weiterführend Kolb, Alice Y./Kolb, David A. (2005), S. 10.

<sup>727</sup> Vgl. ebd., S. 51, Table 2 und 3, zur Zusammensetzung der Befragten nach Studienjahr, Geschlecht und Nationalität.

<sup>728</sup> Vgl. ebd., S. 57.

<sup>729</sup> Vgl. ebd., S. 50.



Die erste Stichprobe von Erstjahresstudenten ( $n=125$ ) und Gesamtstudentenschaft aller Jahrgänge ( $N=410$ ) ergibt eine von der Gleichverteilung der Lernstile von *Kolb* abweichende Verteilung. Danach zeigen 40,2 % aller Studenten (davon sind 45,6 % Erstjahresstudenten) eine Präferenz für den Lernstil des „accomodators“. <sup>730</sup> Es werden keine signifikanten Unterschiede zwischen Studenten der alten und der neuen Universität festgestellt ( $p<0,059$ ) <sup>731</sup>, Gleiches gilt für Unterschiede nach Nationalität ( $p<0,412$ ) <sup>732</sup> und Geschlecht ( $p<0,269$ ). <sup>733</sup>

Die zweite Stichprobe ( $n=127$ ) der Studenten im letzten Jahr ihres Studiums zeigt, dass die „accomodator“ mit 40,94 % immer noch am stärksten vertreten sind, gefolgt von denen mit einem Lernstil des „diverger“ mit 27,56 %. <sup>734</sup>

Die Veränderungen im Lernstil werden nunmehr durch die Paarung von Ergebnissen aus dem ersten und letzten Studienjahr hergestellt. Paarungen können für 54 Probanden hergestellt werden. <sup>735</sup> Studenten der alten Universität bewegten sich insgesamt vom „accommodator“- zum „converger“-Lernstil. Bei den Studenten der neuen Universität zeigt sich über die betrachteten Paare eine Bewegung vom „diverger“- zum „accommodator“-Lernstil. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass es sich nur um sechs betrachtete Probanden handelt. <sup>736</sup>

Zusammenfassend wird festgestellt, dass der Lernstil des „accommodators“ zu Beginn und am Ende des Studiums bei den untersuchten britischen Studenten vorherrscht. Die Studenten der verschiedenen Universitäten nähern sich insgesamt bezüglich ihrer Lernstile aneinander

---

<sup>730</sup> Vgl. *Marriott, Pru* (2002), S. 52, Table. 5.

<sup>731</sup> Vgl. weiterführend zum Signifikanzniveau Abschnitt 5.3.7.

<sup>732</sup> Vgl. *Marriott, Pru* (2002), S. 53.

<sup>733</sup> Vgl. ebd., S. 52.

<sup>734</sup> Vgl. ebd., S. 55, Table 9.

<sup>735</sup> Vgl. ebd., S. 56, Table 10.

<sup>736</sup> Vgl. ebd., S. 56, Table 11 und Table 12.

an. Auf die Veränderung des Lernstils im Zeitablauf scheint insbesondere ein Praxisjahr außerhalb der Universität Einfluss zu haben. Aufgrund der Stichprobengröße ist diese Interpretation nur als orientierend anzusehen. Weitere Untersuchungen werden von den Autoren empfohlen.

Der vorherrschende Lernstil des „accommodators“ bei britischen Studenten steht im Widerspruch zu den Erkenntnissen von Studenten und Praktikern aus dem US-amerikanischen Raum. Daher ist die Ermittlung von Lernstilen deutscher WP und CPA im Lichte dieser Ergebnisse von noch größerem Interesse.

## 4.2 Fazit

Die dargestellte Studienübersicht zeigt die Entwicklung von Ansätzen und Forschungsinstrumenten zum Erkennen der Zusammenhänge von Lernstrategie und Lernerfolg und der dazugehörigen Einflussfaktoren im Laufe der letzten 60 Jahre. Die Einordnung der untersuchten Probanden erfolgt entweder anhand der verschiedenen Lernstrategie-Ebenen (*Säljö*, *Biggs*) oder mithilfe der Lernstildefinition (*Kolb*). Aufgrund der unterschiedlichen und in ihrer Validität teilweise umstrittenen Forschungsinstrumente sind die Ergebnisse der Studien nicht vergleichbar.<sup>737</sup>

Die betrachteten Studien beziehen sich in erster Linie auf Studenten, nur wenige Untersuchungen schließen Berufsträger ein. Weiterhin fehlen größere Probandenzahlen. Einige Studien können aufgrund der geringen Teilnehmerzahl nur als orientierend angesehen werden. Ferner gibt es keine neueren Untersuchungen, die Änderungen in der Ausbildung sowie die Globalisierung berücksichtigen. Schließlich befassen sich die Studien in erster Linie, ausgehend von den dort ansässigen Forschergruppen, mit Studenten aus Großbritannien, vorrangig Australien und Hongkong.

---

<sup>737</sup> Für eine Zusammenfassung der betrachteten Studien siehe Anhang D.1.

Im deutschen Forschungsraum wurden bisher hierzu keine nennenswerten Studien an Studenten durchgeführt. Die empirische Befundlage ist also, dass eine Vergleichbarkeit von studentischem Lernen mit dem Lernprozess eines Berufsträgers nur exemplarisch vorliegt. Eine direkte Übertragbarkeit der Studien zum studentischen Lernen auf die berufliche Situation des WPs oder CPA wurde bisher nicht umfassend untersucht.

Zusätzlich zu der generellen Exploration von Lernstilen oder Lernstrategien können aus der empirischen Befundlage eine Anzahl von Faktoren abgeleitet werden, die möglicherweise einen Einfluss auf die Lernstrategie haben. Wiederum gibt es jedoch nur wenige Ergebnisse für den Berufsstand.<sup>738</sup> Eine Ausweitung der vorhandenen Untersuchungen auf die Fortbildung von WP in Deutschland ist daher sinnvoll und notwendig. Für einen Vergleich mit CPA oder CA liegen nur zwei Studien vor, die aus dem Jahre 1987 stammen. Diese berücksichtigen daher die aktuellen Entwicklungen in der IFRS-Fortbildung für den US-amerikanischen CPA nicht.

Es besteht daher Forschungsbedarf sowohl zur Bestimmung von Lernstrategien bei der Fortbildung von WP in internationaler Rechnungslegung als auch zu potenziellen Einflussfaktoren auf diese Lernstrategie.

### **4.3 Ableitung eines eigenen Modells**

Basis des eigenen Modells ist die bisherige empirische Befundlage zur Lernstil- und Lernstrategieforschung. Diese wurde in Kapitel 4 systematisiert und fließt mit ihren Erkenntnissen in das eigene Modell ein. Das eigene Modell dient zum einen der Darstellung der Ermittlung der Lern-

---

<sup>738</sup> Der Zusammenhang zwischen den in diesem Kapitel dargestellten empirischen Studien, den in den Studien untersuchten Einflussfaktoren auf das Lernverhalten der Probanden und dem Einfluss auf das eigene Modell für eine eigene empirische Untersuchung ergibt sich aus Anhang D.2.

strategie – d. h. wie erlernt der WP IFRS-Sachverhalte? – und zum anderen der Ermittlung möglicher Einflussfaktoren auf diese Lernstrategie.

Aufgrund der zwar mannigfaltigen Überlegungen zum studentischen Lernprozess, der jedoch nur vereinzelt vorliegenden Erkenntnisse von Lernstilen von CPA, nicht jedoch WP, besitzt das eigene Modell einen stark hypothetischen Charakter. Das Ziel des Modells ist, Zusammenhänge zwischen soziodemografischen, unternehmensindividuellen und lerninfrastrukturellen Merkmalen und den Lernstrategien von WP darzustellen.

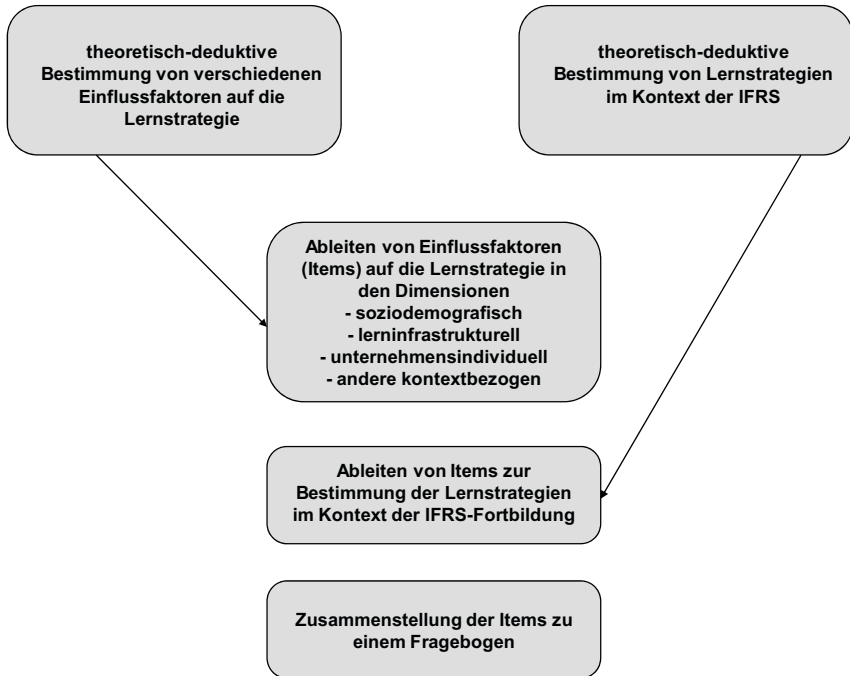
#### 4.3.1 *Design des eigenen Modells zur Ermittlung von Lernstrategien und Einflussfaktoren*

Kern des eigenen Modells ist die Ermittlung der Lernstrategien von deutschen WP auf Basis der Grunddefinition von *Marton & Säljö* und der Weiterentwicklung von *Entwistle* und *Ramsden* mit drei Ausrichtungen der Lernstrategie.<sup>739</sup>

Zur Ermittlung des Modells und der nachfolgenden empirischen Studie wird folgende Vorgehensweise gewählt:

---

<sup>739</sup> Vgl. Abschnitt 4.1.13, wobei nur die drei Grundausrichtungen der Lernerstrategie – deep, surface, strategic – in der eigenen empirischen Untersuchung verwendet werden.



**Abbildung 23: Vorgehensweise bei der Bestimmung des eigenen Modells**

#### 4.3.1.1 Theoretisch-deduktive Bestimmung der Lernstrategie

Die in Kapitel 4 dargestellten Studien bilden den Ausgangspunkt für das eigene Modell zur Bestimmung von Lernstrategien von deutschen WP und US-amerikanischen CPA. Aufgrund der bereits vorliegenden empirischen Studien wäre es naheliegend, das Modell von *Kolb* und sein Forschungsinstrument LSI zu verwenden, um Lernstile zu definieren. Die Vorteile liegen darin, dass für die aus dem Modell folgende Lernstilermittlung ein bereits bestehendes Erhebungsinstrument existiert und eingesetzt werden kann. Weiterhin kann ein unmittelbarer Vergleich zwischen der eigenen

Erhebung und der Studie von *Collins* und *Milliron*<sup>740</sup> bezüglich der Verteilung der Lernstile in der Stichprobe vorgenommen werden. Allerdings ist das LSI in vielerlei Hinsicht, insbesondere jedoch im Hinblick auf das erzwungene Fragenformat, kritisiert worden,<sup>741</sup> sodass ein Einsatz auch unter Berücksichtigung der Vorteile verworfen wird.

Die Lernstrategiedefinition von *Biggs* und sein Forschungsinstrument SPQ<sup>742</sup> werden insbesondere im Hinblick auf die Eindeutigkeit von Begriffen für die Lernstrategien kritisiert.<sup>743</sup> Daher wird eine Verwendung der Definition von *Biggs* ebenfalls nicht in Erwägung gezogen. Darüber hinaus wurde der Fragebogen bisher nicht an einer Experimentalgruppe von berufstätigen WP oder CPA benutzt, sodass bei Benutzung dieses Erhebungsinstruments lediglich ein Vergleich mit studentischen Lerngruppen möglich wäre.

Als Ausgangspunkt für die Konstruktion der eigenen Lernstrategieermittlung ist daher die Lernstrategiedefinition von *Entwistle* und *Ramsden* („approach“)<sup>744</sup>, allerdings nur in ihren Grundkonstellationen „deep“, „surface“ und „deep or surface as necessary“, die nachfolgend als „strategic“ bezeichnet wird.<sup>745</sup> Als Forschungsinstrument bieten sich der ASI-Fragebogen oder seine spätere Version, der ASSIST-Fragebogen, als Basis für die Lernstrategieermittlung an.<sup>746</sup>

---

<sup>740</sup> Vgl. Abschnitt 4.12.

<sup>741</sup> Zur Kritik am LSI vgl. insbesondere Abschnitt 4.1.18 mit weiteren Nachweisen.

<sup>742</sup> Vgl. Abschnitt 4.4.

<sup>743</sup> Vgl. Abschnitt 4.17.

<sup>744</sup> Vgl. Abschnitt 4.13, Spalte „approach“.

<sup>745</sup> Nach der Nomenklatur von *Entwistle* und *Ramsden* bezeichnet der Begriff „strategic“ zwar streng genommen den Lernstil („style“). Allerdings ist damit inhaltlich verbunden, dass der Lernende je nach Lerninhalt und Notwendigkeit für seine Tätigkeit den „surface“- oder „deep-approach“ annimmt. Der Begriff „strategic“ wird im ASI und ASSIST später ebenfalls für diese Ausprägung verwendet.

<sup>746</sup> Vgl. weiterführend zu Forschungsergebnissen auf Basis des ASI die Abschnitte 4.1.13 bis 4.1.15 sowie auf Basis des ASSIST-Fragebogens Abschnitt 4.1.25.

Die Lernstrategiedefinition von *Entwistle* und *Ramsden* basiert auf fünf Subdimensionen je Lernstrategie, die sich aus je vier Feststellungen zusammensetzen (60 Items).<sup>747</sup> Die fünf Subdimensionen je Lernstrategie werden für die Lernstrategieermittlung im eigenen Modell grundsätzlich nicht verändert. Sie werden lediglich auf die Lernanforderungen und Umfeldbedingungen des WPs angepasst und lauten wie folgt:

1. „Deep” Lernstrategie
  - a. Interest in Ideas
  - b. Supporting Understanding
  - c. Relating Ideas
  - d. Seeking Meaning
  - e. Use of Evidence
2. „Strategic”-Lernstrategie
  - a. Achieving
  - b. Alertness to career demands
  - c. Monitoring Effectiveness
  - d. Organised Study
  - e. Time Management
3. „Surface”-Lernstrategie
  - a. Feel of Failure
  - b. Lack of Purpose
  - c. Syllabus-Boundness
  - d. Unrelated Memorising
  - e. Transmitting Information

In der empirischen Untersuchung werden zu diesen Lerndimensionen des Modells jeweils drei Feststellungen getroffen, welche die einzelnen Subdi-

---

<sup>747</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J.* (1997), S. 2-4.

mensionen umschreiben. Diese sind ebenfalls an die Formulierungen des ASSIST-Fragebogens angelehnt. Damit ergeben sich insgesamt 45 Items für die Definition der Lernstrategie, je 15 Items pro Ausprägung einer Strategie. Die Feststellungen werden auf einer fünfstufigen *Likert*-Skala beantwortet, wobei die Einzelfeststellungen zu den jeweiligen Subdimensionen zusammengefasst werden. Die höchste Summe pro Lernstrategie repräsentiert dann die für das Lernen in IFRS angenommene Lernstrategie.<sup>748</sup>

#### 4.3.1.2 Theoretisch-deduktive Bestimmung von Einflussfaktoren auf die Lernstrategie

Ergänzend zu der Lernstrategieermittlung lassen sich Einflussfaktoren, die sich auf den Lernprozess der Probanden auswirken können, aus der empirischen Befundlage ableiten. Diese werden in das eigene Modell übernommen. Sie sind vier verschiedenen Ebenen zuzuordnen:

Diese sind

1. soziodemografische Einflussfaktoren,<sup>749</sup>
2. unternehmensbezogene Einflussfaktoren,<sup>750</sup>
3. lerninfrastrukturelle Einflussfaktoren<sup>751</sup> und
4. andere kontextbezogene<sup>752</sup> Einflussfaktoren.

---

<sup>748</sup> Die Dimensionen der Lernstrategie und die Verknüpfung mit dem Erhebungsinstrument zeigt Anhang D.3.

<sup>749</sup> Vgl. auch im Kontext der Lernkulturermittlung Sonntag, Karlheinz/Schaper, Niclas/Friebe, Judith (2005), Abbildung 4.1, S. 111, die in ihrem hypothetischen Wirkmodell einer Lernkultur im Unternehmen von sozialen und individuellen Faktoren sprechen. Es sei jedoch angemerkt, dass die Ermittlung einer unternehmensbezogenen Lernkultur allerdings weiter geht als die Ermittlung einer Lernstrategie und der Einflussfaktoren auf dieselbe.

<sup>750</sup> Vgl. ebd.

<sup>751</sup> Vgl. ebd., wobei lerninfrastrukturelle Einflussfaktoren im Lernkulturwirkmodell der Autoren sowohl strukturell-formale als auch strategische Faktoren sein können. Vgl. auch Frank, Gernold P. (1996), S. 369, der lerninfrastrukturelle Merkmale unter dem Einflussfaktor „Lern-Mix“ subsumiert. Vgl. weiterführend zum Einfluss von Lernort und Lernmedium auf Lernerfolg und Lernzufriedenheit auch Gabriel, Roland/Gersch, Martin/Weber, Peter/Venghaus, Christian (2007), S. 87-89.

<sup>752</sup> Vgl. u. a. Abschnitt 4.1.8. In dieser Studie ist erstmals von Kontextfaktoren die Rede.



Die Subdimensionen dieser vier Ebenen und die Verknüpfung mit den Fragen des Erhebungsinstruments ergeben sich zusammengefasst aus dem nachfolgenden Gesamtmodell, das die Lernstrategieermittlung mit den Einflussfaktoren verbindet.<sup>753</sup>

#### 4.3.1.3 Dimensionen des eigenen Modells

Die Lernstrategieermittlung und die Einflussfaktoren, die auf das Lernverhalten wirken können, können zur weiteren Strukturierung in verschiedene Dimensionen unterteilt werden. Die Dimensionen dienen dazu, mögliche Zusammenhänge zwischen den einzelnen Komponenten der Lernstrategie und den Einflussfaktoren zu bestimmen. Die Einflussfaktoren als Variablen wurden ebenfalls in verschiedene Dimensionen aufgeteilt, um diverse Wirkungszusammenhänge zu untersuchen.

Die einzelnen Dimensionen<sup>754</sup> des eigenen Modells<sup>755</sup> leiten zu den verschiedenen Forschungsfragen hin, die im Rahmen der eigenen empirischen Studie untersucht werden sollen. Dies betrifft sowohl die Lernstrategie der Probanden als solche als auch die Wirkzusammenhänge zwischen Lernstrategie und bestimmten Einflussfaktoren. Diese Einflussfaktoren können in soziodemografische, lerninfrastrukturelle,<sup>756</sup> unternehmensindividuelle und andere kontextbezogene Einflussfaktoren unterschieden werden. Als Vergleichskollektiv wird jeweils die Gruppe der untersuchten CPA herangezogen.

---

<sup>753</sup> Details dazu sind Anhang D.4 zu entnehmen.

<sup>754</sup> Vgl. dazu Anhang D.5.

<sup>755</sup> Das nachfolgende Modell stellt die Anzahl der Items vor Eliminierung von Items aufgrund von Qualitätssicherungsmaßnahmen bei Auswertung der Items dar. Vgl. hierzu Abschnitt 5.3.6.2.2.

<sup>756</sup> Bei den lerninfrastrukturellen Einflussfaktoren handelt es sich überwiegend um die Ermittlung von Zufriedenheitsmaßen im Zusammenhang mit der vorhandenen Lerninfrastruktur.

## 5 Empirische Untersuchung

### 5.1 Zielsetzung und Fragestellung

Die Darstellung der rechtlichen Grundlagen (Kapitel 2) und der pädagogischen Ansätze (Kapitel 3) bildet den theoretischen Hintergrund für die eigene empirische Erhebung. Aufbauend auf dem eigenen Modell, das sich aus der empirischen Befundlage in Kapitel 4 ergibt, werden in Kapitel 5 Hypothesen formuliert, die mithilfe eines Erhebungsinstruments (Fragebogen) überprüft werden sollen.<sup>757</sup> Die Entwicklung des Fragebogens wird anhand der einzelnen Dimensionen, die sich aus dem entwickelten Modell ergeben, erläutert. Aus den Erkenntnissen einer Vorstudie wird die Methodik der Hauptstudie entwickelt. Der Aufbau und der Inhalt der schriftlichen Befragung werden näher erläutert und durch eine Beschreibung der Befragungsdurchführung ergänzt.

Mit der geplanten empirischen Untersuchung sollen die vorherrschenden Lernstrategien von deutschen WP und amerikanischen CPA als Vergleichs-kollektiv bei der Fortbildung in IFRS und mögliche Einflussfaktoren auf das Lernverhalten ermittelt werden. Diese Ermittlung soll in Empfehlungen für die zukünftige Ausgestaltung und Verbesserung von IFRS-Seminaren münden. Im Fokus der Befragung steht das Lernverhalten der WP, da nur für diese eine ausreichend große Stichprobe erwartet werden kann. Die Gruppe der CPA dient lediglich dem Vergleich und kann aufgrund der geringen Stichprobengröße nur als orientierend angesehen werden.

---

<sup>757</sup> Vgl. zur Hypothesenherleitung weiterführend *Biemann, Torsten* (2007), S. 152-153. Die empirischen Aussagen, die aufgrund eines Hypothesentests getroffen werden, sind keine „letzte Wahrheiten, sie ermöglichen es uns jedoch, mit der Quantifizierung von Bestätigung und Zweifel die vorliegenden Theorien über die Wirklichkeit zu schärfen und gegebenenfalls zu modifizieren und zu präzisieren“. Vgl. *Maier, Jürgen/Maier, Michaela/Rattinger, Hans* (2000), S. 20. Dies bedeutet, dass die Richtigkeit einer Hypothese durch die durchgeführte empirische Untersuchung niemals endgültig bewiesen werden kann. „Die Verifikation allgemein gültiger Aussagen über Populationen ist anhand von Stichprobendaten nicht möglich.“ Vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 18.

Da nahezu alle Berufsträger, an welche die Befragung gerichtet ist, bereits die IFRS-Fortbildungsseminare durchlaufen haben, wird nur eine Experimentalgruppe untersucht. Eine Kontrollgruppe, die nicht an den IFRS-Fortbildungsmaßnahmen teilgenommen hat, konnte mangels Existenz in der WPG nicht gebildet werden.<sup>758</sup>

## 5.2 Formulierung der Hypothesen

Die Forschungsfragen und die daraus abgeleiteten Hypothesen werden nachstehend dargelegt.

### 5.2.1 Vorherrschende Lernstrategie im Berufsstand des WPs

Die Forschungsfrage des Vorherrschens einer Lernstrategie war bereits Gegenstand der Studie von *Collins* und *Milliron* aus dem Jahre 1987<sup>759</sup> für den CPA, allerdings wurde für die Klassifizierung der Lernstile das *Kolbsche* LSI benutzt. Festgestellt wurde, dass bei berufstätigen CPA die Lernstrategie des „convergers“ vorherrscht.

Die Frage soll nun anhand der Stichprobe für den deutschen WP untersucht werden.<sup>760</sup> Daraus ergibt sich folgende Hypothese  $H_1$ :

---

<sup>758</sup> Vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 113.

<sup>759</sup> Vgl. Ausführungen in Abschnitt 4.1.13.

<sup>760</sup> Es ist allerdings zu beachten, dass *Collins* und *Milliron* den Lernstil der CPA mithilfe des LSI ermitteln, sodass keine unmittelbare Vergleichbarkeit der Erkenntnisse aus der eigenen empirischen Untersuchung möglich ist, Vgl. hierzu Abschnitt 4.1.13.

**Hypothese H<sub>1</sub>:** In der Gruppe der WP wird primär die „strategic“-Lernstrategie verfolgt.<sup>761</sup> Das heißt, dass diese Lernstrategie mit einer Häufigkeitsverteilung von  $\theta > 0,50$ <sup>762</sup> in der Stichprobe enthalten ist.<sup>763</sup>

H<sub>1</sub>:  $\theta > 0,5$ .<sup>764</sup>

### 5.2.2 *Einfluss soziodemografischer Faktoren auf die Lernstrategie des WPs*

Die soziodemografischen Einflussfaktoren<sup>765</sup> werden über die folgenden Hypothesen H<sub>2</sub> und H<sub>3</sub> näher untersucht:

**Hypothese H<sub>2</sub>:** In der Gruppe der WP ist die Lernstrategie abhängig vom Geschlecht.

H<sub>2</sub>:  $C > 0$ .<sup>766</sup>

Die Hypothese bezieht sich auf die Erkenntnisse aus den Studien, dass das Geschlecht einen Einfluss auf die Lernstrategie hat.<sup>767</sup> Die empirische Befundlage ist hierzu jedoch uneinheitlich, sodass der Zusammenhang erneut für den Berufsstand untersucht wird.

<sup>761</sup> Vgl. Abschnitt 4.1.9, Tabelle 1, zur Kategorisierung der Lernstrategien.

<sup>762</sup>  $\theta$  = Häufigkeitsverteilung der „strategic“-Lernstrategie.

<sup>763</sup> Die nachfolgend formulierten Forschungshypothesen sind sog. statistische Alternativhypothesen H<sub>A</sub>, wobei die entgegengesetzte Nullhypothese H<sub>0</sub> tatsächlich getestet wird, vgl. Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 494. Daraus folgend lautet die Nullhypothese H<sub>0</sub> zu H<sub>1</sub>, dass die „strategic“-Lernstrategie in dem Kollektiv der WP mit  $\theta \leq 0,50$  ausgeprägt ist. Diese Vorgehensweise hat den Vorteil, dass bei Ablehnung der Nullhypothese H<sub>0</sub> die Höhe des Fehlers (sog.  $\alpha$ -Fehler oder Fehler 1. Art) festgelegt ist. Vgl. hierzu ebd., S. 498.

<sup>764</sup> Demnach lautet die Nullhypothese H<sub>0</sub>:  $\theta \leq 0,5$ .

<sup>765</sup> Vgl. Anhang D.4 bezüglich der einzelnen Items der soziodemografischen Einflussfaktoren.  
<sup>766</sup> Demnach lautet die Nullhypothese H<sub>0</sub>:  $C = 0$ , wobei C den Kontingenzkoeffizienten repräsentiert.

<sup>767</sup> Vgl. exemplarisch hierzu Abschnitt 4.1.4. Biggs weist einen Zusammenhang zwischen Geschlecht und Lernstrategie nach.

**Hypothese H<sub>3</sub>:** Der Lernstil des WP ist abhängig vom Lebensalter.

H<sub>3</sub>:  $C > 0$ .<sup>768</sup>

Hypothese H<sub>3</sub> beinhaltet die Annahme, die Lernstrategie könnte sich über die Phasen der beruflichen Tätigkeit mit steigendem Lebensalter verändern, wie es über den Verlauf des Studiums bei Studenten nachgewiesen wurde.<sup>769</sup>

### 5.2.3 *Einfluss unternehmensspezifischer Einflussfaktoren auf die Lernstrategie des WPs*

Unternehmensspezifische Einflussfaktoren sind solche, die durch die Tätigkeit des WPs in einem Unternehmen bestimmt sind. Sie können teilweise vom Unternehmen aktiv gestaltet werden. Bei der Definition der Merkmale wurden neben allgemeinen Variablen wie Hierarchiestufe und Abteilung („Service Line“), in der ein WP und/oder CPA tätig ist, Ausbildungsstand und Länge der Ausbildung allgemein für die Arbeit mit IFRS spezifische Variablen formuliert, um deren Einfluss auf die Lernstrategie zu testen.

Zu den vom Unternehmen beeinflussbaren Merkmalen gehören der Einsatz des Probanden in praktischer IFRS-Arbeit (gesammelte IFRS-Berufserfahrung, Anzahl der IFRS-Mandate, Anteil IFRS-Stunden an mandatsbezogenen Stunden, Schwerpunkt der praktischen IFRS-Arbeit), die Tätigkeit als IFRS-Referent (zur Stärkung der praktischen Tätigkeit und als Wissenstransfer) und die Teilnahme an internen IFRS-Seminaren. Es wird schwerpunktmäßig die praktische IFRS-Arbeit in den verschiedenen Ausprägungen untersucht.

---

<sup>768</sup> Die korrespondierende Nullhypothese lautet H<sub>0</sub>:  $C = 0$ .

<sup>769</sup> Siehe dazu die Abschnitte 4.1.10 bis 4.1.12, 4.1.20, 4.1.23, 4.1.24 und 4.1.26.

**Hypothese H<sub>4</sub>:** Die von den Probanden im Kollektiv der WP verfolgte Lernstrategie ist abhängig von der gesammelten Berufserfahrung in IFRS.

Der Zusammenhang zwischen Lernstrategie und gesammelter Berufserfahrung wird in zwei Dimensionen untersucht. Diese sind die IFRS-Berufserfahrung in Jahren (Hypothese H<sub>4.1</sub>) und die Anzahl der jährlich betreuten IFRS-Mandate (Hypothese H<sub>4.2</sub>).

H<sub>4.1</sub>/H<sub>4.2</sub>: C>0.<sup>770</sup>

**Hypothese H<sub>5</sub>:** Die verfolgte Lernstrategie ist abhängig von der Hierarchiestufe des WPs.

H<sub>5</sub>: C>0.<sup>771</sup>

Die Hypothese besagt, dass – je höher ein Proband sich in der Hierarchie eines Unternehmens befindet – die Lernstrategie für IFRS in Richtung „strategic“ tendiert. Diese Tendenz könnte dadurch begründet sein, dass sich höhere Hierarchiestufen aufgrund ihrer Aufgaben bei Mandaten kein tiefes Gesamtverständnis von Sachverhalten aneignen, soweit dies nach ihrer Einschätzung erforderlich ist, sondern Sachverhalte primär oberflächlich und mandatsbezogen erschließen.

**Hypothese H<sub>6.1</sub>:** Die vom WP in den IFRS-Basisseminaren verfolgte Lernstrategie ist abhängig von den dort bevorzugten Lehrmethoden.

**Hypothese H<sub>6.2</sub>:** Die vom WP in den IFRS-Updateseminaren verfolgte Lernstrategie ist abhängig von den dort bevorzugten Lehrmethoden.

H<sub>6.1</sub>/H<sub>6.2</sub>: C>0.<sup>772</sup>

---

<sup>770</sup> Die Nullhypothese heißt H<sub>0</sub>: C=0.

<sup>771</sup> Die Nullhypothese heißt H<sub>0</sub>: C=0.

<sup>772</sup> Die Nullhypothese lautet für beide Varianten jeweils H<sub>0</sub>: C=0.

Die Hypothesen verfolgen das Ziel, Zusammenhänge zwischen der verfolgten Lernstrategie und der Präferenz für bestimmte Lehrmethoden im Sinne der Lehrverfahren nachzuweisen. Ein Proband mit einer „deep“-Lernstrategie wird annahmegemäß Lehrmethoden bevorzugen, die ein tiefes Gesamtverständnis für die Materie vermitteln und fördern. Diese Lehrmethoden sind der Vortrag kombiniert mit Fallstudien und Gruppenarbeit und IFRS-Workshops zur Vertiefung von Wissensgebieten und zur Diskussion von Einzelthemen. Besteht ein solcher Zusammenhang, könnten die Seminargruppen nach einer Voreinstufung mittels der ermittelten Lernstrategie gestaffelt und die eingesetzten Lehrmethoden auf die jeweiligen Gruppen individuell zugeschnitten werden. Bei diesen Hypothesen ist jedoch zu beachten, dass eine Präferenz der Seminarteilnehmer für eine bestimmte Lehrmethode nicht zwangsläufig auch das beste Lernergebnis liefern muss. Allerdings könnte der Einsatz der bevorzugten Lehrmethoden einen Einfluss auf die Motivation der Seminarteilnehmer haben.<sup>773</sup>

#### 5.2.4 *Zusammenhang zwischen anderen Kontextfaktoren und der angenommenen Lernstrategie*

Die letzte Forschungsfrage beleuchtet den Einfluss anderer Kontextfaktoren auf die verfolgte Lernstrategie durch die Befragten. Da insbesondere die Arbeitsbelastung und die Reisetätigkeit des WPs einen Einfluss auf die präferierten Lehrmethoden haben könnten, wird dieser mögliche Wirkungszusammenhang näher untersucht und durch die nachfolgenden Hypothesen repräsentiert.

---

<sup>773</sup> Vgl. auch bezüglich bereits durchgeführter empirischer Studien zum Zusammenhang zwischen Lernstil oder Lernstrategie und Lehrmethode die Abschnitte 4.1.11, 4.1.15, 4.1.16 und 4.1.23 sowie Anhang D.2.

**Hypothese H<sub>7</sub>:** Die verfolgte Lernstrategie ist abhängig von der Arbeitsbelastung des WPs. Je höher die (selbst eingeschätzte) Arbeitsbelastung ist, desto mehr Probanden verfolgen eine strategische Lernstrategie.

H<sub>7</sub>:  $C > 0$ .<sup>774</sup>

**Hypothese H<sub>8</sub>:** Die verfolgte Lernstrategie ist abhängig vom Arbeitsumfeld des WPs (repräsentiert durch die Reisetätigkeit).

H<sub>8</sub>:  $C > 0$ .<sup>775</sup>

Unter der Rubrik „Andere Kontextfaktoren“ soll über die Hypothesenformulierung hinaus untersucht werden, inwieweit eine örtliche und zeitliche Flexibilität des Lernens von den Probanden bevorzugt wird.<sup>776</sup>

### 5.3 Methodik der eigenen empirischen Untersuchung

#### 5.3.1 Methode der Datenerhebung

Vor der Durchführung der eigenen empirischen Untersuchung muss zunächst definiert werden, welche Methoden sich für die Zielsetzung eignen. Für die Überprüfung der Hypothesen können Primär- oder Sekundäranalysen durchgeführt werden.<sup>777</sup> Es wird die direkte Methode der Datenerhebung (Primärdatenanalyse)<sup>778</sup> angewendet, da keine Sekundärdaten über die Lernstile und die Fortbildungsanforderungen von deutschen WP und amerikanischen CPA für die Vermittlung der IFRS vorliegen. Mög-

---

<sup>774</sup> Die zu überprüfende Nullhypothese besagt, dass kein signifikanter Zusammenhang zwischen der Arbeitsbelastung und der Lernstrategie besteht, also  $H_0: C = 0$ .

<sup>775</sup> Die zu überprüfende Nullhypothese besagt, dass kein signifikanter Zusammenhang zwischen der Reisetätigkeit und der Lernstrategie besteht, also  $H_0: C = 0$ .

<sup>776</sup> Vgl. zur deskriptiven Analyse der anderen Kontextfaktoren Abschnitt 5.4.1.4 ff.

<sup>777</sup> Vgl. Bamberg, Günter/Baur, Franz/Krapp, Michael (2008), S. 9, die nach Art der Ermittlung des Datenmaterials in Primär- und Sekundärerhebung unterscheiden. Gleichlautend mit einem Fokus auf Marktforschung auch Roth, Erwin/Holling, Heinz (1999), S. 295.

<sup>778</sup> Vgl. Stier, Winfried (1999), S. 232, der die Datenerhebung als wesentlichen Bestandteil des Forschungsprojektes bei der Primärdatenanalyse ansieht.



liche quantitative Methoden zur Datenerhebung sind die Beobachtung, das Experiment und die Befragung.<sup>779</sup>

Die Beobachtung kommt für die Erhebung des gewünschten Datenmaterials nicht in Betracht, da eine Beobachtung von Lernstilen zwar möglich ist, bevorzugte Lehrmethoden jedoch bei der Beobachtung einer Fortbildungsveranstaltung nicht unmittelbar ermittelt werden können.

Das Experiment würde sich grundsätzlich für die Dokumentation des Lernverhaltens von WP eignen, allerdings wäre die Konstruktion von hypothetischen Lernsituationen sehr aufwendig und nicht zielführend.<sup>780</sup>

Daher wird als Erhebungsverfahren die schriftliche Befragung gewählt – in der Ausprägung der Online-Befragung.<sup>781</sup> Das Verfahren der schriftlichen Befragung weist Vor- und Nachteile auf, die nachstehend genauer erläutert und abgewogen werden.

Für die schriftliche Befragung sprechen zum einen die niedrigen Kosten des Einsatzes der Methode<sup>782</sup> und die weitgehende Strukturierung und Standardisierung der Interviewsituation<sup>783</sup>, zum anderen auch, dass der Befragte „ohne Einwirkung des Interviewers einen Fragebogen ausfüllen“

---

<sup>779</sup> Vgl. *Bamberg, Günter/Baur, Franz/Krapp, Michael* (2008), S. 9, die zwischen Befragung, Beobachtung und Experiment unterscheiden. Abweichend dazu vgl. auch *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 138, die zwischen den Methoden Zählen, Urteilen, Testen, Befragen, Beobachten und Physiologische Messung unterscheiden, wobei die Autoren ausführen, dass eine empirische Untersuchung regelmäßig nicht mit einer dieser Erhebungsarten auskommt.

<sup>780</sup> Vgl. weiterführend zum Design eines Experiments *Kromrey, Helmut* (2006), S. 527-528.

<sup>781</sup> Vgl. weiterführend zur computervermittelten Befragung *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 260-261.

<sup>782</sup> Vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 252, und *Roth, Erwin/Holling, Heinz* (1999), S. 170.

<sup>783</sup> Vgl. zum unterschiedlichen Strukturierungsgrad der Interviewsituation weiterführend *Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke* (2008), S. 323. Die Autoren sprechen bei einem standardisierten Fragebogen von einer stark strukturierten Interviewsituation.

kann.<sup>784</sup> Weiterhin wird durch die Form kein Zeitdruck bei der Beantwortung erzeugt.<sup>785</sup> Als Nachteil muss jedoch berücksichtigt werden, dass die Kontrolle des Interviewten bei der schriftlichen Befragung gering ist. Daraus ergibt sich auch, dass Unklarheiten bei den Fragen nicht durch den Interviewer geklärt werden können. Diesem Kritikpunkt kann jedoch dadurch begegnet werden, dass bei offensichtlich unplausiblen oder widersprüchlichen Antworten beim Probanden nachgefragt wird und dadurch Unklarheiten in der Fragestellung aufgelöst werden können. Dieses Vorgehen wurde bei der ersten Durchsicht der Ergebnisse gewählt, in dem in bestimmten Fällen telefonisch nachgefasst wurde.

Weiterhin wird als Einwand genannt, es bestehe keine Kontrolle, wer den Fragebogen ausgefüllt hat, in welcher Umgebung dies gemacht wurde und inwieweit Beeinflussung durch Dritte gegeben sein könnte.<sup>786</sup> Da die Befragung aber nur einer Stichprobe zugänglich gemacht wird, deren Angehörige vom eigenen PC aus antworten, und die firmeninternen Benutzerrichtlinien eine Fremdnutzung des firmeneigenen PC grundsätzlich ausschließen, erscheint dieses Argument vernachlässigbar. Die Umweltbedingungen, unter denen der Online-Fragebogen ausgefüllt wird, erscheinen bei einer Beantwortung am Arbeitsplatz zu jedem gewünschten Zeitpunkt ebenfalls nicht als wesentlicher Einflussfaktor.

### 5.3.2 *Bestimmung der Stichprobe*

Die Grundgesamtheit der WP/vBP besteht aus allen Berufsträgern, die zum 1. Januar 2008 bei der WPK erfasst waren. Dies waren 13.206 WP, davon 4.020 nur selbstständig tätige WP und 9.196 angestellte WP.<sup>787</sup>

---

<sup>784</sup> Roth, Erwin/Holling, Heinz (1999), S. 170. Vgl. auch Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (2008), S. 323, die von Neutralität des Interviewers sprechen.

<sup>785</sup> Vgl. Roth, Erwin/Holling, Heinz (1999), S. 143.

<sup>786</sup> Vgl. ebd.

<sup>787</sup> Vgl. WPK (2008), S. 3.

Hinzu kamen 3.940 vBP, davon 2.685 nur in eigener Praxis tätige und 1.255 Angestellte.<sup>788</sup> Die Population besteht somit aus insgesamt 17.146 Personen, von denen 6.705 (39,11 %) in eigener Praxis tätig sind.<sup>789</sup>

Da die praktische Erfahrung in der Prüfung von Jahresabschlüssen nach IFRS und die Lernstrategie der Probanden im Mittelpunkt der Untersuchung stehen, ist der Kreis der mit diesem Themenkreis befassten WP kleiner als die Grundgesamtheit. Daher bietet sich grundsätzlich eine Befragung aller Prüfer von IFRS-Abschlüssen an. Diese Teilgruppe ist jedoch – wenn überhaupt – nur mit großem Aufwand ermittelbar. Weiterhin sind die lerninfrastrukturellen Determinanten zwischen den Organisationen, in denen die WP tätig sind, sehr unterschiedlich, je nach Praxisgröße und eigenem Organisationsgrad. Daher erscheint es sinnvoll, zunächst die WP und die Lerninfrastruktur einer großen WPG zu untersuchen, um einen Ansatzpunkt für weitere Untersuchungen zu generieren. Die Begrenzung der Studie auf nur ein Untersuchungsobjekt, die angestellten WP einer großen deutschen WPG, lässt zwar nur eine begrenzte Generalisierung der Untersuchungsergebnisse zu, gibt jedoch bereits erste Indizien für weiteren Entwicklungsbedarf bei der Fortbildung des WPs in IFRS.

Als Stichprobe wurden alle angestellten WP einer großen deutschen WPG gewählt.<sup>790</sup> Der Stichprobenumfang betrug 805 WP und 14 vBP ( $N_{WP}=819$ ). Von  $N_{WP}$  besaßen 54 Personen eine Doppelqualifikation als WP und CPA. Soweit die WP/vBP zusätzlich die Qualifikation des CPA besitzen, werden sie in das Kollektiv der WP einbezogen, da diese Probanden ein Studium in Deutschland absolviert haben und daher von ihrem

---

<sup>788</sup> Vgl. WPK (2008), S. 4.

<sup>789</sup> Vgl. WPK (2008a), S. 3-4, bezüglich der Veränderungen zum 1. Juli 2008. Zum 1. Juli 2008 waren 13.523 WP und 3.880 vBP im Berufsregister verzeichnet. Zahlenmäßig und strukturell ergeben sich keine wesentlichen Veränderungen zur Grundgesamtheit am 1. Januar 2008.

<sup>790</sup> Es handelt sich hier um eine bewusste Auswahl von Merkmalsträgern. Vgl. Stier, Manfred (1999), S. 118.

Bildungshintergrund nicht den amerikanischen CPA zugeordnet werden können.

Die Grundgesamtheit der amerikanischen CPA besteht aus Mitgliedern der einzelnen State Board of Accountancy der Bundesstaaten der USA. Eine Statistik über alle Bundesstaaten ist auch vom National State Board of Accountancy, der Dachorganisation, nicht erhältlich. Da in den USA eine Zulassung als CPA auch dann möglich ist, wenn die Berufstätigkeit nicht in der Funktion des Abschlussprüfers liegt, kann als Vergleichsgruppe näherungsweise die Zahl der Mitglieder des AICPA angesehen werden, die als Mitglieder des Berufsverbandes im Bereich „Public Accounting“ tätig sind. Hierzu sind Mitgliedsdaten mit Stand August 2007 verfügbar, wonach zu diesem Stichtag 138.039 Mitglieder bei einem CPA oder einer „CPA firm“ („Public Accounting“) tätig sind.<sup>791</sup>

Als Vergleichskollektiv wird eine Stichprobe von amerikanischen CPA herangezogen ( $n_{\text{CPA}}=93$ ), die entweder bei der deutschen WPG angestellt oder nach Deutschland in diese WPG entsendet sind. Das Vergleichskollektiv wird gebildet, weil zur Gruppe der angehenden und berufstätigen CPA Studien zu deren Lernstilen – im Sinne von *Kolb* –, nicht jedoch zu deren Lernstrategien existieren.<sup>792</sup> Mithilfe des Vergleichskollektivs werden nachfolgend Unterschiede im Lernverhalten herausgearbeitet, deren Ursprung interpretiert wird. Auf einen direkten Vergleich mit den Studien zu Lernstilen von CPA wurde verzichtet.<sup>793</sup> Weiterhin ist das Lernverhalten der CPA im Hinblick auf die stärkere Akzeptanz der IFRS in

---

<sup>791</sup> Vgl. *AICPA* (2008).

<sup>792</sup> Vgl. hierzu Abschnitt 4.1.13 für die angehenden CPA und Abschnitt 4.1.10 für die bereits berufstätigen CPA. Allerdings ist die direkte Vergleichbarkeit eingeschränkt, da die CPA bisher nur mit dem Forschungsinstrument des LSI untersucht wurden.

<sup>793</sup> Ein direkter Vergleich von Lernstilen von CPA mit Lernstrategien von CPA im Zusammenhang mit der Erlangung von IFRS-Kenntnissen ist nicht nur aufwendig, sondern auch mit Einschränkungen behaftet, da die Forschungsansätze nicht direkt vergleichbar sind und die empirischen Studien zeitlich weit auseinander liegen. Das Berufsbild des CPA – wie auch des WPs – hat sich in den letzten Jahren stark gewandelt.

den USA von besonderer Bedeutung.<sup>794</sup> Es können darüber hinaus auch Empfehlungen für den Berufsstand der CPA abgeleitet werden, da die Rechnungslegung nach IFRS in der Zukunft für den US-amerikanischen Berufsstand eine noch stärkere Bedeutung erlangen wird. Auch bei dem Vergleichskollektiv besteht die Einschränkung, dass die Ergebnisse der Befragung nicht auf den Berufsstand generalisiert werden können, jedoch durchaus geeignet sind, erste Schlussfolgerungen und Empfehlungen abzuleiten.

### 5.3.3 *Erhebung der individuellen Lernstrategie und der Anforderungen an ein IFRS-Fortbildungskonzept (Vorstudie)*

Unter Berücksichtigung der Erkenntnisse aus den bereits existierenden empirischen Studien zur Lernstrategieermittlung und aus der Entwicklung der Hypothesen wurde der Fragebogen entwickelt. Im Rahmen einer Vorstudie (Pretest) sollen insbesondere die folgenden Themen klargestellt werden:

- Verständlichkeit des konzipierten Fragebogenentwurfs;
- Vollständigkeit der notwendigen Informationen in Bezug auf das Untersuchungsziel;
- Richtigkeit der abgefragten Parameter;
- benötigte Bearbeitungszeit;
- zusätzliche Fragestellungen, die sich aus dem Entwurf des Fragebogens ergeben.<sup>795</sup>

Hierzu wurde der Fragebogen im April 2008 an zwei WP (Seminarteilnehmer) und an zwei Referenten von firmeninternen IFRS-Seminaren,

---

<sup>794</sup> Zu den aktuellen Anforderungen des amerikanischen Berufsstandes und anderer stakeholder an eine zeitnahe Fortbildung in IFRS vgl. *National State Board of Accountancy* (2008), Seite 1-2.

<sup>795</sup> Vgl. weiterführend zum Wesen des Pretests *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 355-356, und *Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke* (2008), S. 347-351.

die ebenfalls Berufsträger sind, verteilt.<sup>796</sup> Die Fragen wurden inhaltlich diskutiert und danach von den Pretestprobanden ohne Beisein des Interviewers beantwortet. Unklare Fragen und Feststellungen zur Lernstrategieermittlung wurden identifiziert und umformuliert. Die Kritik der WP bezog sich insbesondere auf die Länge des Fragebogens, der daraufhin verkürzt wurde, und darüber hinaus auf die Verständlichkeit der Statements zur Lernstrategieermittlung. Diese wurden vereinfacht und eindeutiger formuliert. Weiterhin wurden Hinweise zu Fragen aufgenommen, welche die Unterscheidung von Seminaren für die Übermittlung von Grundkenntnissen und von Spezialfragen der IFRS vornehmen. Da die Anforderungen je nach Länge der IFRS-Berufserfahrung als unterschiedlich eingestuft werden, wurden für diesen Themenkreis unterschiedliche Fragen formuliert.

Für das Vergleichskollektiv der CPA wurden ebenfalls im April 2008 je ein englischsprachiger IFRS-Referent (CPA und CA) und ein WP/CPA (Teilnehmer) befragt, um die Verständlichkeit der Übersetzung und des Fragebogens selbst zu testen.<sup>797</sup> Die amerikanischen Pretestprobanden erhielten die deutsche und die englische Entwurfsversion des Fragebogens. Anmerkungen wurden gleichfalls verarbeitet und flossen in die endgültige Version des standardisierten Fragebogens ein. Sie betreffen missverständliche Übersetzungen und Anmerkungen zu der Klassifizierung der Ausbildung und der Berufserfahrung der CPA, die sich von denen der deutschen

---

<sup>796</sup> Mein herzlicher Dank gilt Herrn *Dr. L. Hepers* (Coca-Cola GmbH, Berlin, Deutschland [D], ehemals Ernst & Young AG WPG StBG, Berlin, D), Frau *WP/StB U. Jaretzke* (Ernst & Young AG WPG StBG, Berlin, D), Herrn *WP/StB E. Schröder* (Aloys F. Dornbracht GmbH & Co. KG, Iserlohn, D, ehemals Ernst & Young AG WPG StBG, Düsseldorf, D) und Herrn *WP/StB L. Wening* (Ernst & Young AG WPG StBG, Düsseldorf, D), die die Entwurfsversion des deutschen Fragebogens diskutiert und beantwortet haben. Ihre Hinweise wurden in der endgültigen Version des Fragebogens verarbeitet.

<sup>797</sup> Danken möchte ich hiermit den Herren *WP/StB/CPA K. Beckers* (Ernst & Young AG WPG StBG, Berlin, Deutschland, derzeit Ernst & Young LLP Chartered Accountants, Toronto, Kanada) und *CFA/CPA/FRM F. Bouayed* (Ernst & Young LLP Chartered Accountants, Montréal, Kanada, derzeit Ernst & Young AG WPG StBG, Berlin, Deutschland) für ihre Anmerkungen zur englischsprachigen Entwurfsversion des Fragebogens.

WP unterscheidet. Die relevanten Fragen wurden entsprechend generalisiert, um beiden Kollektiven eine sinnvolle Antwort zu ermöglichen.

Weiterhin wurde im Rahmen des Pretests auch der technische Zugang zum Online-Fragebogen überprüft, da die Probanden einen Zugang nicht nur von Deutschland aus, sondern ggf. auch innerhalb des Firmennetzwerkes der WPG weltweit Zugriff haben sollten.<sup>798</sup>

#### 5.3.4 Charakteristika der Einzelitems des Fragebogens

Die endgültige Version des standardisierten Fragebogens lässt sich wie folgt erläutern: Die Items des Fragebogens erfassen zum einen konkrete Tatsachen aus der Lerninfrastruktur im Unternehmen, zum anderen die eigene Wahrnehmung und Einschätzung der eigenen Lernstrategie. Die Items lassen sich wie folgt klassifizieren:

*Einzelitems „Lernstrategie“:* Diese Items sind als Feststellung formuliert und sollen die eigene Einschätzung der Lernstrategie erheben. Die Einzelitems beziehen sich auf die Lernstrategie bei der IFRS-Fortbildung, sie werden mithilfe einer fünfstufigen *Likert*-Skala beantwortet. Die Kategorien für die Antwort reichen von „1“ für „trifft gar nicht zu“ bis „5“ für „trifft vollständig zu“.<sup>799</sup> Das Skalenformat wurde gewählt, um den Probanden eine ausreichende Möglichkeit zur Differenzierung ihrer Einstellung zu den Feststellungen zu geben.<sup>800</sup>

---

<sup>798</sup> Mein Dank gilt hier den Damen, die sich unermüdlich mit den IT-Themen im Zusammenhang mit der Abwicklung der Fragebogenaktion und der Aufbereitung der Befragungsergebnisse für die Weiterbearbeitung in SPSS beschäftigt haben – Frau I. Bauer, Frau U. Deiss, Frau C. Splittgerber und Frau S. Heinke (Ernst & Young AG, München und Berlin, D).

<sup>799</sup> Vgl. zur weiteren Beschreibung und Abwägung der Vor- und Nachteile der *Likert*-Skala Diekmann, Andreas (2007), S. 240-242, wobei der Autor die Umpolung der Items in umgekehrter Skalierung empfiehlt. Davon wurde in Anlehnung an den ASI- oder ASSIST-Fragebogen jedoch verzichtet. Die Ursprungsversionen der Fragebögen arbeiten ebenfalls mit einer fünfteiligen *Likert*-Skala.

<sup>800</sup> Vgl. Greving, Bert (2007), S. 73, zur Einstellungsmessung.

Die jeweiligen Summenwerte aus den oben genannten Subdimensionen pro Lernstrategie werden miteinander verglichen. Der Maximalwert ergibt dann die Zuordnung zu einer Lernstrategie. Soweit mehr als ein Maximalwert existiert, wird die Person einem Mischtyp zweier oder dreier Lernstrategien zugeordnet. Die Mischtypen werden in der Häufigkeitsauszählung<sup>801</sup> gelistet, bei der Korrelationsauswertung jedoch als fehlende Werte klassifiziert und gehen damit nicht in die Korrelationsbetrachtungen ein.

*Checklistenitems:* Mit diesen Items wird der Istzustand von soziodemografischen, lerninfrastrukturellen und unternehmens-individuellen Einflussfaktoren abgefragt. Diese sind entweder als Ja/Nein-Antworten gestaltet oder geben eine oder mehrere Antwortmöglichkeiten vor. Um die Antworten insbesondere bei der Lerninfrastruktur noch individueller zu gestalten, wurden teilweise offene Antwortfelder vorgegeben.

Die Checklistenitems als qualitative Merkmale sind entweder dichotom<sup>802</sup> oder polytom<sup>803</sup> ausgestaltet. Ein Teil der Checklistenitems dient später als Variablen in der Korrelation. Die Antworten, die nicht in die Korrelation einfließen, werden in der deskriptiven Analyse der Daten in ihrer Ausprägung beschrieben und erläutert.<sup>804</sup>

### 5.3.5 Durchführung einer Online-Befragung (Hauptstudie)

Die Online-Fragebogen-Aktion wurde im Juni 2008 bei der Ernst & Young AG WPG StBG durchgeführt. Der Untersuchungszeitraum wurde im Hinblick auf den jährlichen Zyklus von Abschlussprüfungen als günstig

---

<sup>801</sup> Siehe Anhang C.1.

<sup>802</sup> Vgl. Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 140.

<sup>803</sup> Vgl. Diekmann, Andreas (2007), S. 123, Tabelle IV.1.

<sup>804</sup> Vgl. Anhang B.30 bezüglich einer Zusammenfassung der Fragen und relativen Häufigkeiten in den Kollektiven.



eingeschätzt<sup>805</sup> und könnte allenfalls durch urlaubsbedingte Abwesenheit beeinflusst sein. Daher wurden zwei Erinnerungsaktionen an den Fragebogen durchgeführt, um die Antwortrate zu erhöhen.

Der Zugang zu der Fragebogen-Datenbank wurde mit einer E-Mail an die Probanden verschickt.<sup>806</sup> Die Bearbeitungszeit wurde mit 20 bis 30 Minuten angegeben. Die deutschen WP erhielten eine E-Mail in Deutsch und Englisch mit einem Link auf die Datenbank mit dem deutschen Fragebogen und der englischen Übersetzung des Fragebogens als Anhang, soweit erforderlich.<sup>807</sup> Die amerikanischen CPA erhielten eine E-Mail in Englisch und Deutsch mit demselben Link auf die Datenbank und zur Unterstützung die englische Übersetzung des Fragebogens als Anhang.<sup>808</sup> In der E-Mail wurden das Ziel der Befragung erläutert und die anonymisierte Auswertung der Befragung zugesichert.<sup>809</sup>

Die erste Erinnerung an die fristgerechte Bearbeitung des Fragebogens wurde nach sieben Tagen vom Practice Director der WPG durchgeführt.<sup>810</sup> Die zweite Erinnerung erfolgte nach zwei Wochen telefonisch und per E-Mail.<sup>811</sup> Nach einem Monat wurde die Datenbank geschlossen und die

---

<sup>805</sup> Die meisten Abschlussprüfungen mit einem Bilanzstichtag 31. Dezember 2007 sind im Juni 2008 bereits abgeschlossen, es stehen nur vereinzelt Quartalsabschlussprüfungen an.

<sup>806</sup> Dank für die Hinweise zur Formulierung der E-Mail und des Fragebogens an Frau WP/StB V. Kraemmer (Ernst & Young AG WPG StBG, München, D).

<sup>807</sup> Zum deutschen Fragebogen vgl. Anlage A.1, wegen des Anschreibens in Form der E-Mail in Deutsch/Englisch vgl. Anlage A.3.

<sup>808</sup> Zur englischen Version des Fragenbogens vgl. Anlage A.2, zum E-Mail-Anschreiben in Englisch/Deutsch vgl. Anlage A.4.

<sup>809</sup> Vgl. Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (2008), S. 385 zur Anonymisierung von Web-Surveys.

<sup>810</sup> Mein besonderer Dank gilt hier Herrn WP/StB Dr. P. Oser (Ernst & Young AG WPG StBG, Stuttgart, D), der mich bei meinem Forschungsprojekt besonders unterstützt hat. Weiterer Dank gilt auch Herrn WP/StB/CPA Sven R. Lang (Ernst & Young AG WPG StBG, Düsseldorf, D) für seine Hinweise zur Auswertung des Fragebogens insbesondere im Hinblick auf die praktische Umsetzung in der Zukunft. Die Erinnerungs-E-Mails befinden sich in Anhang A.5 (Deutsch/Englisch) und A.6 (Englisch/Deutsch).

<sup>811</sup> Vgl. zum Versand von Erinnerungsschreiben Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 258-259 und Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (2008), S. 362-363.

Antworten wurden ausgewertet. Es fand keine Nachfassung statt, da sich der Rücklauf nach der zweiten Erinnerungsaktion nicht wesentlich erhöht hatte und der Gesamtrücklauf insgesamt zufriedenstellend war.<sup>812</sup>

### 5.3.6 *Auswertung der Daten*

Der nachfolgende Abschnitt beschreibt die verwendeten statistischen Analyseverfahren zur Überprüfung der formulierten Hypothesen. Das Design der Studie sieht vor, Zusammenhänge mithilfe von Korrelationsanalysen zur Bestimmung von Effekten nachzuweisen. Die Berechnungen erfolgten mit dem Programmpaket SPSS, Version 16.0. Daneben werden in einer deskriptiven Analyse die Ergebnisse der Befragung in Histogrammen dargestellt. Da sich sowohl WP als auch CPA in der Stichprobe befinden, wurden für Vergleichszwecke zwei Kollektive<sup>813</sup> (WP vs. CPA) gebildet, die im deskriptiven Teil und bei Hypothese H<sub>1</sub> miteinander verglichen werden.

#### 5.3.6.1 Qualitätssicherung der Daten

Um aus der empirischen Untersuchung aussagekräftige Ergebnisse ableiten zu können, müssen die erhobenen Daten unbedingt einer Qualitätskontrolle unterzogen werden. Das bedeutet, jeden Datensatz zu überprüfen und die vorhandenen Fehler zu minimieren. Fehlende Werte traten aufgrund der Programmierung im HTML-Format grundsätzlich nicht auf, da der Proband den Fragebogen nur abschicken konnte, wenn er alle Fragen vollständig beantwortet hatte. Für Fragen, bei denen offene Antworten gegeben werden konnten, bestand keine Pflicht zur Angabe. Demnach können bei Antworten mit „Nein“ ggf. keine Gründe für die Antwort angegeben sein.<sup>814</sup>

---

<sup>812</sup> Die Antwortraten ergeben sich aus Anlage B.2.

<sup>813</sup> Der Begriff für eine Gruppe von  $n$  Untersuchungseinheiten ist Kollektiv, vgl. Bortz, Jürgen (2005), S. 27.

<sup>814</sup> Ausnahme ist das Vorherrschen von mehreren Lernstrategien aufgrund gleicher Summenwerte der Lernstrategieitems. Vgl. Abschnitt 5.3.4.

Ein weiterer wichtiger Faktor der Qualitätskontrolle ist die Überprüfung von Extremwerten.<sup>815</sup> Solche Werte machten sich bei der Identifikation der Lernstrategie im gleichzeitigen Auftreten von Höchstsummen bei mehreren Lernstrategien bemerkbar. Diese Werte wurden eliminiert und als „missing values“ definiert, sodass sie korrelative Zusammenhänge nicht mehr verfälschen können.<sup>816</sup>

### 5.3.6.2 Überprüfung der Skalenwerte

Die Qualität eines Fragebogens kann an drei Testgütekriterien nachgewiesen werden. Diese sind die Objektivität, die Reliabilität und die Validität.

#### 5.3.6.2.1 Objektivität

Die Objektivität eines Fragebogens gibt Auskunft darüber, ob die Ergebnisse vom Anwender unabhängig sind. Dabei wird zwischen Durchführungs-, Auswertungs- und Interpretationsobjektivität unterschieden.<sup>817</sup>

Die Durchführungsobjektivität wird dadurch sichergestellt, dass die Probanden den Fragebogen unabhängig vom Untersuchenden beantworten und durch die standardisierte Anleitung nicht beeinflusst werden. Diese Bedingungen sind durch die Form der Online-Befragung gegeben.

Die Auswertungsobjektivität wird gewährleistet, indem eine hohe Anzahl von geschlossenen Antworten wie Multiple-Choice- und Richtig-Falsch-Antworten enthalten ist. Aufgrund des geringen Anteils an offenen Fragen ist auch dieses Kriterium erfüllt.

Die Objektivität der Interpretation beinhaltet, dass individuelle Deutungen keinen Einfluss auf das Testergebnis haben. Dieses Objektivitätskriterium

---

<sup>815</sup> Vgl. zum Einfluss von Extremwerten *Bortz, Jürgen* (2005), S. 215.

<sup>816</sup> Vgl. zum Einfluss auf korrelative Zusammenhänge *Bortz, Jürgen* (2005), S. 215, und vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 374, zur grafischen Identifikation von Ausreißern.

<sup>817</sup> Vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 195.

kann durch die Sammlung quantitativer Daten gewährleistet werden. Die Interpretation der deskriptiven und hypothesentestenden Ergebnisse ist dann für jeden Leser intersubjektiv nachvollziehbar. Dies ist hier der Fall, da Daten und Ergebnisse der statistischen Tests berichtet werden.

Der Fragebogen erfüllt damit alle Anforderungen an die Objektivität.

#### 5.3.6.2.2 Reliabilität

Die Reliabilität eines Fragebogens kennzeichnet den Grad der Genauigkeit, mit dem ein geprüftes Merkmal gemessen wird.<sup>818</sup> Als Gütekriterium wird für die Einzelitems der Lernstrategie daher die Trennschärfe der Items<sup>819</sup> ermittelt.

Der Wertebereich des Trennschärfekoeffizienten  $r_{it}$  liegt zwischen -1 und +1, wobei positive Werte zwischen 0,3 und 0,5 als mittelmäßig und Werte größer als 0,5 als hoch anzusehen sind.<sup>820</sup> Bei Items mit Werten unter 0,3 sollte überlegt werden, ob diese aus der Befragung ausgeschlossen werden. Die den einzelnen Lernstrategien zugeordneten Werte pro Item wurden daraufhin untersucht; einzelne Werte mit einem Trennschärfekoeffizienten  $r_{it} < 0,3$  wurden ausgeschlossen und die Lernstrategiewerte neu berechnet.<sup>821</sup> Weiterhin wurde die Reliabilität der Lern-

---

<sup>818</sup> Vgl. Bortz, Jürgen (2005), S. 196.

<sup>819</sup> Der Trennschärfekoeffizient gibt an, wie gut ein einzelnes Item das Gesamtergebnis eines Testergebnisses repräsentiert. Er ist definiert als die Korrelation der Beantwortung des Items mit dem Gesamtestwert. Vgl. hierzu Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 219-220.

<sup>820</sup> Vgl. ebd., S. 220-221.

<sup>821</sup> Die Trennschärfekoeffizienten der Einzelitems pro Lernstrategie sind den Anhängen B.3 bis B.5 zu entnehmen. Nach Analyse wurden die gekennzeichneten Items aus der Analyse ausgeschlossen und die Lernstrategiesummen neu berechnet und gewichtet, um den Maximalwert bestimmen zu können. Weiterhin enthalten die Anlagen die Mittelwerte und die Standardabweichungen pro Lernstrategieitem.

strategie-Skalen mittels *Cronbach's Alpha*<sup>822</sup> untersucht, nachdem die trennschwachen Items ausgesondert wurden.

Der Wertebereich von *Cronbach's Alpha* liegt zwischen 0 und 1, wobei alle Werte von mindestens 0,7 als akzeptable Werte angesehen werden.<sup>823, 824</sup>

Es wurden die Werte pro Lernstrategie ermittelt. Die ermittelten Werte von *Cronbach's Alpha* liegen zwischen 0,688 und 0,840. Lediglich bei den Items, die die „surface“-Lernstrategie charakterisieren, liegen einige Werte knapp unter 0,7, werden jedoch aufgrund der Nähe zum akzeptablen Mindestwert weiterverwendet.

Der Fragebogen erfüllt damit alle Anforderungen an die Reliabilität.

Neben der Analyse von Trennschärfen und *Cronbach's Alpha*-Werten werden im Rahmen der Item- und Skalenanalyse auch deskriptive Analysen der einzelnen Items durchgeführt.

#### 5.3.6.2.3 Validität

Die Validität wird in die drei Bereiche Inhaltsvalidität, Kriteriums- und Konstruktvalidität unterteilt.

Inhaltsvalidität ist gegeben, wenn der Inhalt der Fragebogenitems das zu messende Konstrukt, hier die Lernstrategie, in seinen wichtigsten Aspekten hinreichend erfasst.<sup>825</sup> Da jedoch für die Beurteilung der Inhaltsvalidität

---

<sup>822</sup> Der *Cronbach's Alpha*koeffizient kann auf dichotome und polytome Items angewendet werden. Er entspricht der mittleren Testhalbierungsreliabilität eines Tests aus allen möglichen Halbierungen. Vgl. hierzu *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 198-199, und *Himme, Alexander* (2007), S. 378-379, mit weiterer Diskussion der Limitationen. *Cronbach's Alpha*koeffizient ist ein Maß für die interne Konsistenz eines Tests, vgl. *Bortz, Jürgen* (2005), S. 198.

<sup>823</sup> Vgl. *Himme, Alexander* (2007), S. 379 und S. 385, Tabelle 25.3.

<sup>824</sup> Anhang B.1 stellt alle Items getrennt nach Lernstrategien mit *Cronbach's Alpha* dar.

<sup>825</sup> Vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 200. Die Validität sagt aus, wie gut ein Fragebogen in der Lage ist zu messen, was er messen soll.

nach *Schnell/Hill/Esser* keine objektiven Kriterien definiert sind,<sup>826</sup> kann die Inhaltsvalidität nur als Zielvorgabe für die Konstruktion von Fragebögen dienen<sup>827</sup> und wird hier nicht weiter betrachtet.

Kriteriumsvalidität ist dann gegeben, wenn eine Korrelation zwischen einem Testwert und einem extern bestimmten Kriteriumswert nachgewiesen werden kann.<sup>828</sup> Da jedoch im vorliegenden Falle kein vergleichbares Außenkriterium vorliegt, ist die Kriteriumsvalidität hier nicht nachweisbar.<sup>829</sup>

Konstruktvalidität liegt dann vor, wenn aus einem bestimmten Zielkonstrukt Hypothesen über Zusammenhänge abgeleitet werden können und sich diese Zusammenhänge empirisch nachweisen lassen.<sup>830</sup> *Schnell/Hill/Esser* schlagen zur Validierung die Faktorenanalyse als Instrument vor.<sup>831</sup> Da der ASSIST-Fragebogen mit seiner Identifikation von Lernstrategien bereits in dieser Weise validiert wurde, wird auf eine weitere Analyse der Konstruktvalidität verzichtet.<sup>832</sup>

Der Fragebogen erfüllt damit soweit wie möglich die Anforderungen an die Validität.

---

<sup>826</sup> Vgl. *Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esner, Elke* (2008), S. 155.

<sup>827</sup> Vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 200.

<sup>828</sup> Vgl. ebd.

<sup>829</sup> *Schnell/Hill/Esner* stellen fest, dass die Kriteriumsvalidität oft nur geringe Korrelationen nachweisen lässt oder keine bekannten Gruppen existieren, und bescheinigen dem Kriterium nur eine eingeschränkte Aussagefähigkeit. Vgl. *Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esner, Elke* (2008), S. 156. Gleichlautend vgl. *Bortz, Jürgen/Döring, Nicola* (2006), S. 201.

<sup>830</sup> Vgl. ebd.

<sup>831</sup> Vgl. ebd., S. 161-162.

<sup>832</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J.* (1997), Table 2.

### 5.3.6.3 Überprüfung von Zusammenhängen mittels Chi-Quadrat-Tests und Korrelationsanalysen

Die Untersuchung basiert auf einem korrelativen Design, mit dem Zusammenhangshypothesen<sup>833</sup> überprüft werden sollen. Es werden in Anlehnung an die in Kapitel 4 diskutierten Studien ausschließlich bivariate Zusammenhänge untersucht, also solche, die zwischen zwei Merkmalen existieren (z. B. Lernstrategie und Geschlecht).

Aufgrund des vorliegenden Skalenniveaus mit primär nominalskalierten Merkmalen bietet sich zur Charakterisierung des Zusammenhangs der Kontingenzkoeffizient C an. Seine Berechnung und Interpretation erfolgen auf Basis des k\*I-Chi-Quadrat-Tests.<sup>834</sup> Bei diesem Test wird die Anwendung der sog. Nullhypothese  $H_0$  am Untersuchungsergebnis getestet,<sup>835</sup> indem die empirisch beobachteten Häufigkeiten mit den gemäß  $H_0$  erwarteten Häufigkeiten verglichen werden. Ist der Chi-Quadrat-Test signifikant, bezeichnet der Kontingenzkoeffizient C den Grad der Abhängigkeit der untersuchten Merkmale.<sup>836</sup>

Voraussetzung für den k\*I-Chi-Quadrat-Test ist zum einen, dass die erwarteten Häufigkeiten in den einzelnen Feldern der Kreuztabelle  $> 5$  sind.<sup>837</sup> Allerdings stellt Bortz fest, dass sich der Chi-Quadrat-Test be-

---

<sup>833</sup> Vgl. Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 506, die Untersuchungen mit Zusammenhangshypothesen als Interdependenzanalysen bezeichnen. Es handelt sich bei den in dieser Arbeit formulierten Hypothesen um Individualhypothesen, die Individualmerkmale abbilden. Vgl. weiterführend zur Klassifizierung von Hypothesen auch Häder, Michael (2006), S. 49-50.

<sup>834</sup> Vgl. Bortz, Jürgen (2005), S. 234, bei mehrfach gestuften Merkmalen auch S. 172.

<sup>835</sup> Die Nullhypothese  $H_0$  lautet bei Zusammenhangshypothesen: Zwischen zwei Merkmalen oder Variablen besteht kein Zusammenhang,  $H_0: \rho=0$ , wobei  $\rho$  die Korrelation zwischen den beiden untersuchten Merkmalen darstellt, vgl. ebd., S. 110. Allgemein lautet demnach die Alternativhypothese  $H_A: \rho \neq 0$ .

<sup>836</sup> Vgl. Bortz, Jürgen (2005), S. 234-235.

<sup>837</sup> Vgl. ebd., S. 173.

züglich der erwarteten Häufigkeiten als relativ robust erweist.<sup>838</sup> Zum anderen müssen die einzelnen Beobachtungen voneinander unabhängig sein. Die Merkmalskategorien müssen also so ausgeprägt sein, dass jedes beobachtete Objekt eindeutig einer Merkmalskategorie oder einer Kombination von Merkmalskategorien zugeordnet werden kann.<sup>839</sup>

Die Stärke oder Enge des statistischen Zusammenhangs wird durch den Korrelationskoeffizienten angegeben. Dieser kann Werte zwischen +1 und -1 annehmen, wobei ein Wert von +1 einen gleichgerichteten, linearen Zusammenhang abbildet, während ein Wert von -1 einen linearen, gegenläufigen Zusammenhang anzeigt.<sup>840</sup>

Je nach vorhandenem Skalenniveau<sup>841</sup> der in der Zusammenhangshypothese genannten Variablen ergibt sich die Korrelationsart, mit der die Hypothese überprüft wird.<sup>842</sup>

Die Hypothesen  $H_2$  bis  $H_7$  werden als ungerichtete Hypothesen formuliert, da die Richtung des Zusammenhangs – positiv oder negativ – nicht formuliert wurde.<sup>843</sup> Daraus folgend ist ein zweiseitiger Test für eine ungerichtete Hypothese durchzuführen, soweit es das Skalenniveau zulässt.<sup>844</sup>

---

<sup>838</sup> Vgl. Bortz, Jürgen (2005), S. 177.

<sup>839</sup> Vgl. ebd.

<sup>840</sup> Vgl. ebd., S. 181-182.

<sup>841</sup> Bei Skalen werden vier wichtige Arten unterschieden: Nominal-, Ordinal-, Intervall- und Verhältnisskala. Nominalskala: ordnet Objekten Zahlen zu, gleiche Merkmalsausprägungen erhalten gleiche Zahlen. Ordinalskala: bildet Rangfolgen ab, von zwei Objekten erhält das dominierende die größere Zahl. Intervallskala: ordnet Objekten eines empirischen Relativs Zahlen zu; die Rangordnung der Zahlendifferenzen zwischen zwei Objekten entspricht der der Merkmalsunterschiede zwischen den Objekten. Verhältnisskala: ordnet Objekten eines empirischen Relativs Zahlen zu; das Verhältnis zweier Zahlen entspricht dem der Merkmalsausprägungen. Vgl. ebd., S. 18-23.

<sup>842</sup> Vgl. weiterführend zu den Methoden bivariater Korrelationen Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 508, Tabelle 8.2.

<sup>843</sup> Vgl. Bortz, Jürgen (2005), S. 108.

<sup>844</sup> Vgl. ebd., S. 116.



### 5.3.7 Festlegung des Signifikanzniveaus

Mit der Durchführung eines Signifikanztests wird eine Aussage über eine formulierte Hypothese getroffen. Dabei wird zu dieser Hypothese die sog. Irrtumswahrscheinlichkeit  $p$  berechnet. Sie gibt an, „mit welcher bedingten Wahrscheinlichkeit das gefundene Untersuchungsergebnis auftritt, wenn in der Population die Nullhypothese gilt.“<sup>845</sup> Die Größe der maximal tolerierbaren Irrtumswahrscheinlichkeit ( $\alpha$ -Fehler-Wahrscheinlichkeit<sup>846</sup>) wird allerdings nicht vom Untersuchenden festgelegt, sondern durch allgemeingültige Konvention bestimmt.<sup>847</sup> Diese Größe, die von der Irrtumswahrscheinlichkeit nicht überschritten werden darf, wird als Signifikanzniveau  $\alpha$  bezeichnet, wobei die üblichen Werte für  $\alpha=5\%$  sind.<sup>848</sup> Vergleicht man die ermittelte Irrtumswahrscheinlichkeit  $p$  mit dem Signifikanzniveau  $\alpha$ , so weisen alle Ergebnisse mit einem Signifikanzniveau  $p \leq 0,05$  auf signifikante Zusammenhänge hin.<sup>849</sup> Bei  $p > 0,05$  sind die Ergebnisse nicht signifikant. Ist die Irrtumswahrscheinlichkeit  $< 0,05$ , so wird dagegen auf einen signifikanten Zusammenhang geschlossen.<sup>850</sup> Dieses Signifikanzniveau wird auch für die eigene empirische Untersuchung benutzt.

## 5.4 Ergebnisse der Untersuchung

Der folgende Abschnitt stellt die Ergebnisse der Datenanalyse dar. Zunächst erfolgt eine Beschreibung der Stichprobe. Danach werden die Ergebnisse der Variablen- und Skalenanalysen vorgestellt. Ab Unter-

---

<sup>845</sup> Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 25.

<sup>846</sup> Vgl. ebd., S. 27.

<sup>847</sup> Vgl. Bortz, Jürgen (2005), S. 113-114.

<sup>848</sup> Vgl. ebd., S. 11.

<sup>849</sup> Signifikant heißt, dass der Signifikanztest eine sehr geringe Irrtumswahrscheinlichkeit aufweist und sich damit das Stichprobenergebnis nicht mit der Nullhypothese  $H_0$  vereinbaren lässt. Sie wird daher abgelehnt, die Alternativhypothese  $H_1$  angenommen.

<sup>850</sup> Vgl. Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 26. Nicht signifikant heißt lediglich, dass die empirische Untersuchung nicht geeignet war, die Gültigkeit der Hypothese  $H_1$  zu belegen.

abschnitt 5.4.2 erfolgt die eigentliche Überprüfung der Fragestellungen und Hypothesen.

Insgesamt nahmen 214 angestellte WP und/oder CPA an der Untersuchung teil, davon 193 WP und 21 CPA.<sup>851</sup> Die Personen mit einer Doppelqualifikation wurden dem Kollektiv der WP zugeordnet, da es sich um Personen handelt, die einen deutschen Ausbildungsgang bestritten haben.

Die Antwortrate beträgt bezogen auf die Gesamtstichprobe 23,5 %. Die Antwortrate der WP liegt bei 23,6 %, die der CPA bei 22,6 %. Sie ist als zufriedenstellend anzusehen und für beide Kollektive relativ betrachtet annähernd gleich.<sup>852</sup>

#### 5.4.1 *Beschreibende Analyse der Stichprobe*

##### 5.4.1.1 Soziodemografische Einflussfaktoren

Im Rahmen der Konzeption des Forschungsinstruments wurden die Einflussfaktoren auf den Lernprozess im Kontext von IFRS in verschiedene Dimensionen unterteilt.<sup>853</sup> Die soziodemografischen Einflussfaktoren spalten sich auf in die Subdimensionen „individuelle Faktoren“ (sechs Variablen) und Faktoren, welche die Fachkompetenz des Befragten illustrieren (drei Variablen).<sup>854</sup> Die nachfolgende deskriptive Analyse der Ergebnisse der empirischen Untersuchung ist entsprechend den Dimensionen und Subdimensionen des Fragebogens<sup>855</sup> gegliedert.

---

<sup>851</sup> Nachfolgend werden die Teilkollektive der WP und CPA mit  $n_{WP}$  und  $n_{CPA}$  bezeichnet. Die Gesamtstichprobe wird mit  $n_{Alle}$  bezeichnet. Personen mit der Qualifikation des vBP haben nicht geantwortet. Daher wird das Teilkollektiv nachfolgend als WP-Kollektiv bezeichnet.

<sup>852</sup> Vgl. Anhang B.2.

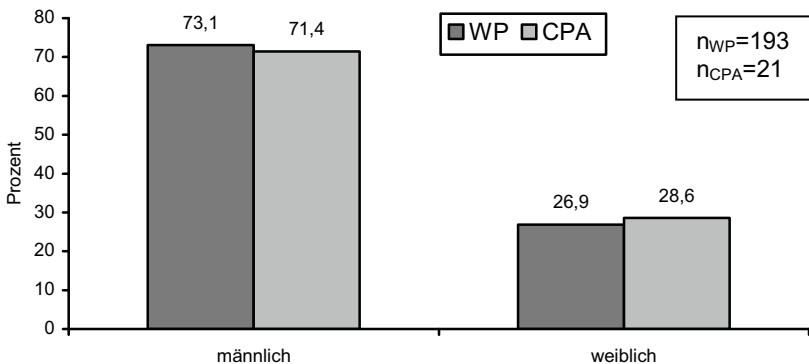
<sup>853</sup> Vgl. Abschnitt 5.2.4.

<sup>854</sup> Vgl. Teil A des Fragebogens.

<sup>855</sup> Vgl. Anhang A.1.1.

#### 5.4.1.1.1 Geschlechterstruktur

Von den 214 Befragten waren 72,9 % männlich ( $n_{\text{Alle}}=156$ ) und 27,1 % weiblich ( $n_{\text{Alle}}= 58$ ). Die Verteilung auf die Kollektive WP und CPA ergibt sich aus Abbildung 24 und ist ähnlich der Gesamtstichprobe.<sup>856</sup> Vergleicht man die Verteilung der Geschlechter bei dem Kollektiv der WP in der Stichprobe mit der Grundgesamtheit aus der Statistik der WPK, so ist festzustellen, dass der Frauenanteil bei den Befragten höher ist als im Gesamtberufsstand.<sup>857</sup>



**Abbildung 24: Häufigkeiten Geschlecht, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Die Frauenquote ist bei den CPA etwas höher als bei den WP. Da für den Gesamtberufsstand der CPA keine Daten vorliegen, kann nicht gefolgert werden, ob die Verteilung in der Stichprobe repräsentativ für den US-amerikanischen Berufsstand ist.

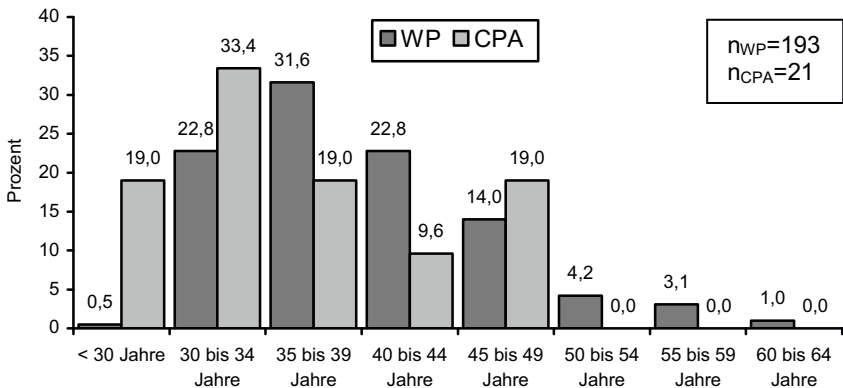
#### 5.4.1.1.2 Altersstruktur

Die WP-Stichprobe weist eine heterogene Altersverteilung auf, in der keine der vier Altersklassen überrepräsentiert ist. Am häufigsten besetzt

<sup>856</sup> Die Häufigkeiten nach Geschlecht sind Anhang B.2 zu entnehmen.

<sup>857</sup> Am 1. Juli 2008 waren gemäß Statistik der WPK von den angestellten WP ( $N=6.479$ ) 83,37 % männlich und 16,63 % weiblich. Vgl. WPK (2008a), S. 3.

ist die Altersklasse von 35 bis 39 Jahren ( $n_{WP}=61$ , 31,6 %),<sup>858</sup> in dem CPA-Kollektiv ist die stärkste Altersklasse die der 30- bis 34-Jährigen ( $n_{CPA}=7$ , 33,4 %). In je zwei Klassen befinden sich gleich viele Elemente: Dies sind bei den WP die 30- bis 34-Jährigen und die 40- bis 44-Jährigen ( $n_{WP}=44$ , 22,8 % in beiden Klassen), bei den CPA die unter 30 Jahren und die im Alter von 35 bis 39 Jahren ( $n_{CPA}=4$ , 19,0 % in beiden Klassen). Eine mögliche Erklärung für die tendenziell jüngeren CPA könnte das frühere Ablegen der CPA-Prüfung sein, bedingt durch einen früheren Zugang zum Berufsexamen. Die Altersverteilung nach Kollektiven getrennt sieht wie folgt aus:<sup>859</sup>



**Abbildung 25: Häufigkeiten Alter, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

<sup>858</sup> Im Berufsstand des WPs in Deutschland am 1. Juli 2008 war die größte Gruppe die der 40- bis 44-Jährigen (20,6 %), gefolgt von den 35- bis 39-Jährigen (15,3 %). Die Prozentangaben beziehen sich auf den Gesamtberufsstand, unabhängig davon, ob die Berufsträger angestellt oder selbstständig sind. Eine getrennte Statistik war nicht verfügbar. Vgl. WPK (2008a), S. 5.

<sup>859</sup> Die Altersverteilung nach Geschlecht verdeutlicht zusätzlich Anhang B.2.1.

#### 5.4.1.1.3 Berufsexamen

Die Bandbreite von abgelegten Berufsexamina ist insbesondere in dem WP-Kollektiv groß.<sup>860</sup> Die häufigste Kombination ist die Doppelqualifikation als WP und StB ( $n_{WP}=150$ , 77,7 %), gefolgt vom WP, der mit 25 Befragten (13,0 %) die zweitstärkste Gruppe bildet. Grund dafür ist, dass ein Großteil der deutschen Befragten immer noch beide Examina (zum StB und WP) nacheinander ablegt, anstatt die Prüfung des sog. „Voll-WP“ anzustreben.<sup>861</sup> Die Qualifikation des CPA in Kombination mit anderen Berufsexamina ist im WP-Kollektiv immerhin bei 13 Probanden (6,7 %) vertreten.

In dem CPA-Kollektiv sind dagegen die Kombinationen von Berufsexamina aufgrund des abweichend strukturierten Zugangs zum US-amerikanischen Berufsstand nicht so mannigfaltig. Die US-amerikanische CPA-Prüfung beinhaltet ebenso wie die Voll-WP-Prüfung Steuerlehre als Fach, eine gesonderte Zulassung von Steuerberatern gibt es in den USA nicht.<sup>862</sup> Daher sind in dem CPA-Kollektiv nur CPA ( $n_{CPA}=15$ , 71,4 %) und CPA mit einer weiteren anderen Qualifikation ( $n_{CPA}=6$ , 28,6 %) enthalten.

Die Analyse der Mehrfachnennung von Berufsexamina nach Geschlecht (getrennt nach Kollektiven)<sup>863</sup> zeigt, die Frauen insbesondere im WP-Kollektiv mit der Qualifikation WP nebst anderer/n Qualifikation/-en (87,2 % männlich, 78,8 % weiblich) relativ weniger stark vertreten als ihre männlichen Kollegen. Im CPA-Kollektiv haben relativ betrachtet mehr Frauen

---

<sup>860</sup> Anhang B.3 stellt die von den Probanden abgelegten Berufsexamina dar.

<sup>861</sup> Bei der sog. Voll-WP-Prüfung wird der Bereich Steuerrecht in zwei gesonderten Klausuren abgefragt, soweit der Kandidat nicht die Qualifikation des StB besitzt. Vgl. § 4 Abschnitt D. und § 7 Absatz 2 Nr. 7 WiPrPrüfV.

<sup>862</sup> In den USA kann man zwar die Qualifikation des „Tax Advisors“ erwerben und damit Mandanten vor dem Finanzamt vertreten, allerdings gibt es kein gesondertes gesetzlich geregeltes Zulassungsverfahren („Licensing“). CPA sind nach Abschnitt 10.3 (b) des Treasury Department Circular No. 230 ausdrücklich zur Vertretung von Mandanten berechtigt. Vgl. Treasury Department Circular No. 230 (Rev. 4-2008), S. 5.

<sup>863</sup> Siehe Anhang B.3.1.

als Männer neben Qualifikation des CPA ein weiteres Berufsexamen (33,3 % weiblich, 26,7 % männlich).

#### 5.4.1.1.4 Berufliche Niederlassung

In Bezug auf die berufliche Niederlassung der WP, verteilt auf die Bundesländer, spiegelt die Stichprobe der WP weitgehend die relative Verteilung der Berufsträger auf die Bundesländer in der Grundgesamtheit der angestellten deutschen WP wider.<sup>864</sup> In der Stichprobe ist lediglich Berlin mit einem Anteil von 20,2 % überrepräsentiert (WP Grundgesamtheit Angestellte 6,2 %), während die in Hessen tätigen WP in der Stichprobe leicht unterrepräsentiert sind (Stichprobe 9,9 % vs. WP Grundgesamtheit Angestellte 16,0 %).

Im CPA-Kollektiv liegen die Schwerpunkte der beruflichen Niederlassung in Berlin und in Nordrhein-Westfalen. Dies ist durch eine überdurchschnittlich große Zahl von Entsendungen von CPA aus den USA an diese Standorte bedingt.<sup>865</sup>

#### 5.4.1.1.5 Entsendungsort und Entsendungsland

Aufgrund der Tätigkeit der Befragten in einer internationalen WPG sind unter den Befragten auch eine Reihe von entsendeten Personen, die entweder von Deutschland an ausländische Standorte (Outbound) oder von ausländischen Gesellschaften der Gruppe nach Deutschland entsendet worden sind (Inbound).<sup>866</sup> Dieser Status wurde abgefragt, um weitere Informationen über die internationale Vernetzung des Berufsstandes zu gewinnen. Insbesondere im CPA-Kollektiv ist daher die Erfahrung mit IFRS-Sachverhalten größer als im Falle eines Kollektivs mit nur

---

<sup>864</sup> Siehe Anhang B.4.Vgl. *WPK* (2008a), S. 3.

<sup>865</sup> Auf eine detaillierte Analyse und Darstellung im Anhangteil B wurde verzichtet.

<sup>866</sup> Die Details zum Entsendungsort, -land und dem Entsendungsstatus (Inbound, Outbound) sind dem Anhang B.5 zu entnehmen.

in den USA tätigen CPA. Dies gibt schon einen ersten Eindruck davon, wie die Lernerfahrungen im Kontext der internationalen Rechnungslegung sind und ob diese Personen auch in Deutschland bereits praktische Erfahrung mit IFRS sammeln konnten.

Im WP-Kollektiv befinden sich 4,6 % entsendete Personen, der Schwerpunkt der Entsendungen (Outbound) liegt traditionell auf Orten in Nordamerika. Bei den nach Deutschland entsendeten WP (Inbound) kommen die Befragten aus Russland und den Niederlanden.

Im CPA-Kollektiv sind fast die Hälfte der Berufsträger ( $n_{CPA}=10$ , 47,6 %) entsendet, wobei ein Großteil aus dem nordamerikanischen Raum nach Deutschland (Inbound) gekommen ist, während ein CPA von Deutschland nach Russland entsendet wurde (Outbound).

#### 5.4.1.1.6 Länge des Studiums

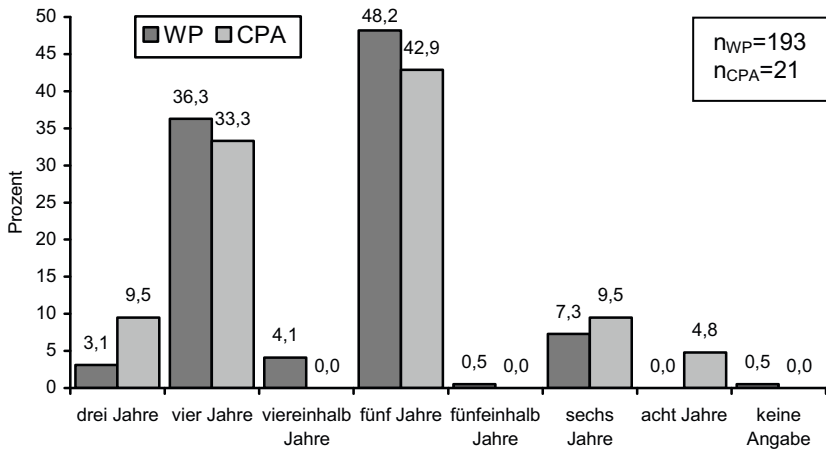
Die Studiendauer von deutschen WP und US-amerikanischen CPA zeigt keine wesentlichen Unterschiede.<sup>867</sup> Die größte Gruppe der Befragten hat fünf Jahre studiert ( $n_{Alle}=102$ , 47,6 %;  $n_{WP}=93$ , 48,2 %;  $n_{CPA}=9$ , 42,9 %), gefolgt von einer Studiendauer von vier Jahren auf dem zweiten Rang der Nennungen ( $n_{Alle}=77$ , 36,0 %;  $n_{WP}=70$ , 36,3 %;  $n_{CPA}=7$ , 33,3 %). Lediglich eine Person gab an, kein Studium absolviert zu haben.

Ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Lernstrategie und der Studienlänge wurde exemplarisch für das WP-Kollektiv untersucht, konnte jedoch nicht nachgewiesen werden.<sup>868</sup>

---

<sup>867</sup> Die Länge der Ausbildung der Befragten ergibt sich aus Anhang B.6.

<sup>868</sup> Die Ergebnisse sind Anhang C.10 zu entnehmen. Er enthält auch eine Reihe von weiteren Chi-Quadrat-Tests für den Zusammenhang zwischen Lernstrategie und weiteren Variablen.



**Abbildung 26: Häufigkeiten Länge des Studiums, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

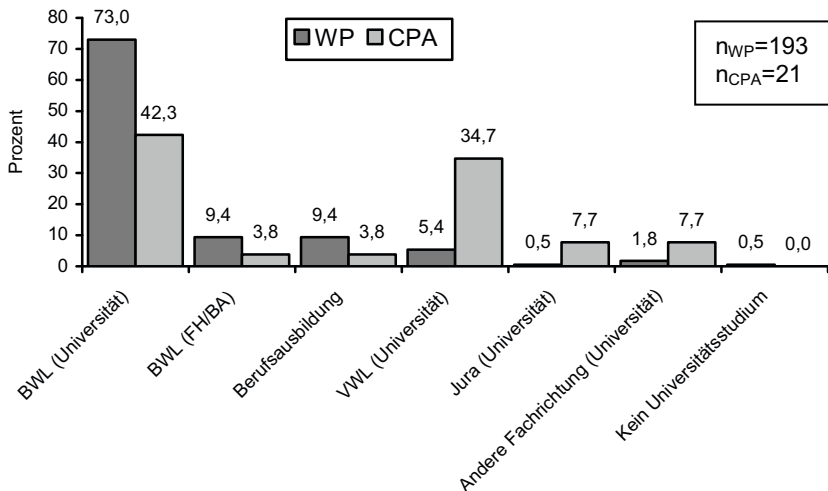
#### 5.4.1.1.7 Ausbildungsgang

Im Berufsstand des WPs in Deutschland ist die Bandbreite der belegten Studiengänge ähnlich groß wie bei den CPA.<sup>869</sup> Zu beachten ist, dass bei der Frage nach der belegten Studienrichtung auch Mehrfachnennungen möglich waren, sodass insbesondere bei den deutschen WP mehr als ein Ausbildungsgang genannt wurde.<sup>870</sup> Bei den WP ist das Studium der BWL mit 73,0 % ( $n_{WP}=162$ ) als Studiengang überrepräsentiert, gefolgt von einem betriebswirtschaftlichen Studium an einer Fachhochschule oder Berufsakademie ( $n_{WP}=21$ , 9,4 %) und einer Berufsausbildung vor dem Studium ( $n_{WP}=21$ , 9,4 %). Bei den CPA konzentriert sich die Vorbildung auf ein betriebswirtschaftliches ( $n_{CPA}=11$ , 42,3 %) oder volkswirtschaftliches Studium ( $n_{CPA}=9$ , 34,7 %) auf dem ersten und dem zweiten Rang. Ein Grund für die unterschiedliche Verteilung ist darin zu sehen, dass in Deutschland eine Berufsausbildung eine häufig gewählte Bil-

<sup>869</sup> Vgl. Anhang B.7 für Details zu der Gesamtstichprobe und die einzelnen Kollektive.  
<sup>870</sup> Aufgrund der Mehrfachantworten ist die Grundgesamtheit > 214.



dungsalternative ist. Ein weiterer Grund für die starke Konzentration der CPA auf ein wirtschaftswissenschaftliches Studium ist, dass der Berufszugang zum WP-Beruf in Deutschland grundsätzlich auch für Juristen, Volkswirte und bestimmte andere ökonomische Studiengänge möglich ist, während in den USA aufgrund der sog. „150-hour-rule“ ein Zugang zum CPA-Berufsstand in den meisten Bundesstaaten auf Personen beschränkt wird, die mindestens 150 Stunden Rechnungslegung während des Universitätsstudiums absolviert haben.<sup>871</sup> Der größere Anteil von Absolventen der Volkswirtschaftslehre bei den CPA ist ebenfalls mit dieser Regelung zu erklären. Nachstehend sind in Abbildung 27 die Nennungen der getrennten Kollektive dargestellt:

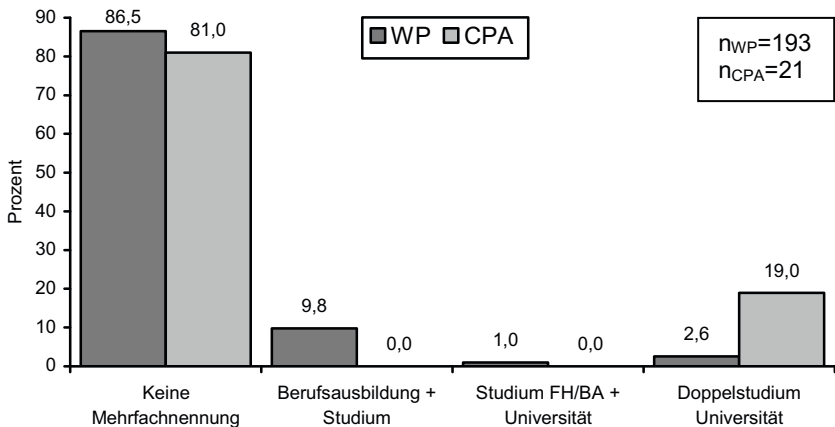


**Abbildung 27: Häufigkeiten Mehrfachnennung Ausbildungsgang, getrennt nach Kollektiven WP/CPA<sup>872</sup>**

<sup>871</sup> Vgl. Uniform Accountancy Act, Abschnitt 5 Absatz (c), Unterabsatz (2), S. UAA-5-2. Ähnliche Regelungen gab es auch bereits vor Inkrafttreten des Uniform Accountancy Act, die durch die jeweiligen Accountancy Boards der US-Bundesstaaten erlassen wurden. Die Accountancy Boards der Bundesstaaten sind für das Zulassungsverfahren und die Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen zuständig.

<sup>872</sup> Aufgrund der Mehrfachantworten ist die Grundgesamtheit > 214.

Die Mehrfachnennung von verschiedenen Studienrichtungen können wie folgt klassiert werden:<sup>873</sup>



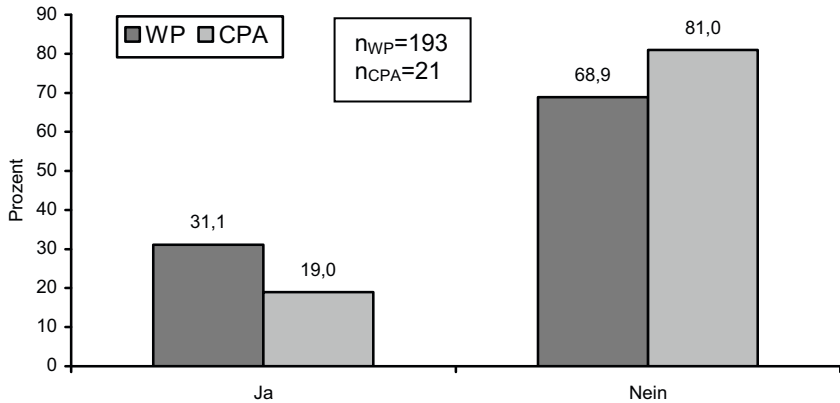
**Abbildung 28: Häufigkeiten Kombinationen Ausbildungsgang, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Aus der Klassierung der Mehrfachnennungen zum Ausbildungsgang ist zu erkennen, dass in dem WP-Kollektiv ein relativ geringerer Anteil von Kandidaten mit einem Doppelstudium an der Universität ( $n_{WP}=5$ , 2,6 %) existiert, verglichen mit dem CPA-Kollektiv ( $n_{CPA}=4$ , 19,0 %). Die Kombination einer Berufsausbildung mit einem Universitätsstudium sowie einem Studium an der Fachhochschule/Berufsakademie und einem Universitätsstudium ist im CPA-Kollektiv nicht vorhanden. Wie bereits dargestellt, ist eine Berufsausbildung mit darauf folgendem Studium in den USA relativ selten, die Unterteilung in Fachhochschule/Berufsakademie und Hochschule existiert in den USA nicht in dieser Form. Daher ist in dem CPA-Kollektiv nur die Kombination eines Doppelstudiums an der Universität vorhanden.

<sup>873</sup> Vgl. Anhang B.7.1.

#### 5.4.1.1.8 IFRS als Studienfach

Im Rahmen der Befragung ist von Interesse, ob bereits im Studium Grundlagen für internationale Rechnungslegung vermittelt wurden.



**Abbildung 29: Häufigkeiten Wissenserwerb von IFRS im Studium, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Das Kollektiv der WP gibt an, dass fast ein Drittel von ihnen internationale Rechnungslegung bereits im Studium erlernt hat ( $n_{WP}=60$ , 31,1 %), während nur knapp ein Fünftel der CPA ( $n_{CPA}=4$ , 19,0 %) IFRS im Studium belegten. Diese Verteilung ist dadurch bedingt, dass in Deutschland aufgrund der Einführung der IFRS für kapitalmarktorientierte Unternehmen an den Universitäten entsprechend früher auf die Marktentwicklungen reagiert wurde. In den USA dagegen sind die IFRS bisher nur vereinzelt Teil des Fächerkanons eines „Accounting“-Studienganges gewesen.<sup>874</sup>

Der Wissenserwerb von IFRS im Studium nach Altersklassen verdeutlicht, dass in dem WP-Kollektiv fast ein Drittel der Befragten in den Altersklassen unter 30 bis 39 Jahren bereits IFRS-Kenntnisse im Studium er-

<sup>874</sup> Zu Details der Entwicklung vgl. Anhang B.8.

worben hat ( $N_{WP}=56$ , 29,0 %). Das ist in den darüber liegenden Altersklassen nicht mehr der Fall.<sup>875</sup>

Im Kollektiv der CPA zeigt sich dagegen ein etwas anderes Bild. Danach haben in der Altersklasse bis 39 Jahre ( $N_{CPA}=4$ , 19,1 %) weniger als ein Fünftel der CPA Kenntnisse in internationaler Rechnungslegung im Studium erworben, in den darüber liegenden Altersklassen keiner der Probanden. Aufgrund der in 2008 veröffentlichten IFRS Roadmap<sup>876</sup> ist eine Veränderung in den USA in der Zukunft zu erwarten. Soweit die universitäre Lehre schnell auf die Marktanforderungen reagiert und Rechnungslegung nach IFRS flächendeckend in das Curriculum der US-amerikanischen Universitäten übernommen wird, wird sich dieses Bild zukünftig verändern.<sup>877</sup>

Ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Lernstrategie und dem Wissenserwerb in der Ausbildung kann anhand der Stichprobe für das WP-Kollektiv nicht nachgewiesen werden.<sup>878</sup>

#### 5.4.1.2 Unternehmensspezifische Einflussfaktoren

Die unternehmensspezifischen Einflussfaktoren<sup>879</sup> lassen sich in die Subdimensionen Organisationsstruktur (zwei Variablen), Partizipation (zwei Variablen), Berufserfahrung (zwei Variablen) und praktische Anwendung von Wissen (vier Variablen) unterteilen. Für die spätere hypothesentestende Datenanalyse spielt dabei vor allem der Einfluss der IFRS-Berufserfahrung auf die Lernstrategie eine Rolle.

---

<sup>875</sup> Vgl. dazu Anhang B.8.1. Als Sonderfall dürfte ein Befragter gelten, der in der Altersgruppe 55 bis 59 Jahre bereits internationale Rechnungslegung im Studium absolviert hat.

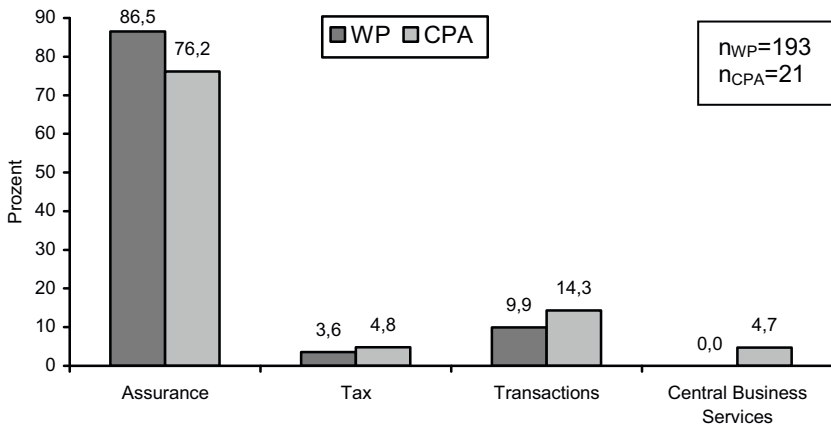
<sup>876</sup> Vgl. SEC (2008)

<sup>877</sup> Zu den Marktanforderungen in den USA vgl. auch Fußnote 227.

<sup>878</sup> Vgl. Anhang C.10.

<sup>879</sup> Die unternehmensspezifischen Einflussfaktoren sind Gegenstand der Teile A. (fünf Fragen) und B. des Fragebogens (fünf Fragen).

#### 5.4.1.2.1 Abteilung („Service Line“)



**Abbildung 30: Häufigkeiten Service Line, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Die Verteilung der Stichprobe auf die verschiedenen Abteilungen („Service Line“) innerhalb der Organisation zeigt,<sup>880</sup> dass die überwiegende Anzahl der Befragten (n<sub>WP</sub>=167, 86,5 %; n<sub>CPA</sub>=16, 76,2 %) aus beiden Kollektiven der Wirtschaftsprüfungsabteilung („Assurance“) zuzuordnen ist. Die zweitgrößte, aber mit Abstand kleinere Gruppe der Probanden aus beiden Teilstichproben arbeitet in der Transaktionsberatung („Transactions“). Die Variable wurde in die Befragung aufgenommen, um Aussagen über die Anforderungen auch anderen Abteilungen neben der Wirtschaftsprüfung zuordnen zu können. Für die Transaktionsberatung, die Steuerberatung („Tax“) und Zentralabteilung („Central Business Services“) wurden keine gesonderten Auswertungen durchgeführt. Aus den offenen Antworten der Teilnehmer lässt sich entnehmen, dass insbesondere für die Steuerabteilung ein zusätzlicher Fortbildungsbedarf besteht, der auf die Bedürfnisse der Mitarbeiter der jeweiligen Service Line zugeschnitten sein muss. Die Mitarbeiter, die auf Mandaten mit IFRS-Bezug zur steuerlichen Durch-

<sup>880</sup> Vgl. Anhang B.9.

sicht beschäftigt sind, halten den organisierten Erwerb von IFRS-Kenntnissen für unabdingbar. Gleiches gilt auch für die Mitarbeiter der Transaktionsberatung, die bei der Analyse und der Beurteilung von Unternehmenszahlen bei Due Diligences gleichfalls Kenntnisse in internationaler Rechnungslegung benötigen. Die Zentralabteilung spielt in der Stichprobe keine wesentliche Rolle.

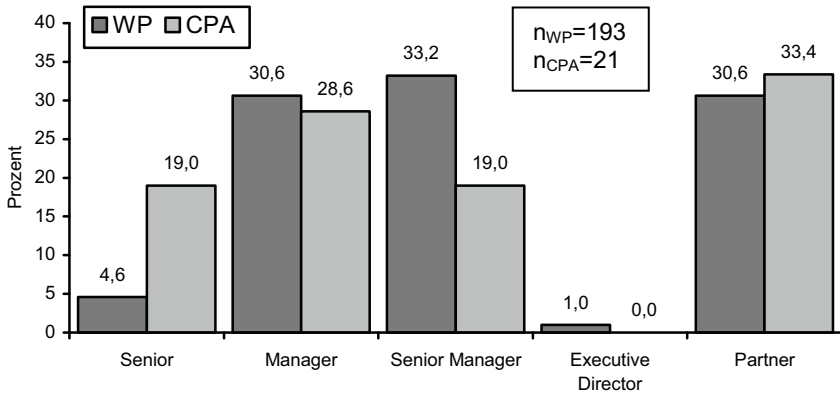
#### 5.4.1.2.2 Hierarchiestufe

Große WP-Gesellschaften zeigen bei der Verteilung auf die Hierarchiestufen regelmäßig eine Pyramidenstruktur. Diese ist in der Stichprobe nicht vorhanden, da WP und CPA bedingt durch die notwendigen Zeiten praktischer Erfahrung vor Ablegung des Berufsexamens auf den niedrigeren Hierarchiestufen nicht (Assistenten) oder nur gering (Senior) vertreten sind. Die Hierarchiestufe des Executive Director ist in der Stichprobe von untergeordneter Bedeutung, da sie erst vor einigen Jahren eingeführt wurde. Bei späteren Auswertungen wird diese Hierarchiestufe mit derjenigen der Senior Manager zusammengefasst.<sup>881</sup>

Bei den CPA befinden sich auf der Hierarchiestufe des Seniors relativ mehr Vertreter als bei den WP. Dies ist dadurch bedingt, dass die CPA-Prüfung bereits direkt nach dem Studium abgelegt werden kann und die Berufserfahrung danach gesammelt wird, sodass CPA bereits auf niedrigeren Hierarchiestufen anzutreffen sind. Der geringere relative Anteil von CPA auf der Stufe des Senior Managers im Vergleich mit dem WP-Kollektiv erscheint eher zufällig.

---

<sup>881</sup> Die Verteilung der Probanden auf Hierarchiestufen wird in Anhang B.10 für die Gesamtstichprobe und als Gegenüberstellung der Kollektive WP und CPA dargestellt.

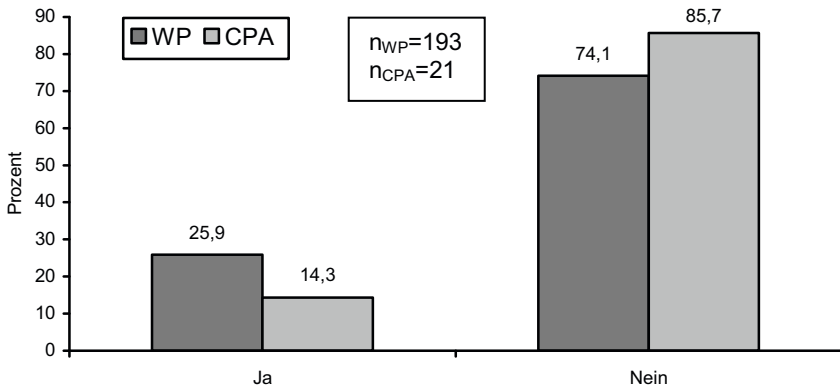


**Abbildung 31: Häufigkeiten Hierarchiestufe, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

#### 5.4.1.2.3 Tätigkeit als IFRS-Referent

Von den Teilnehmern der Befragung sind 25,9 % der WP ( $n_{WP}=50$ ) und 14,3 % der CPA ( $n_{CPA}=3$ ) als IFRS-Referenten tätig.<sup>882</sup> Die höhere Anzahl der IFRS-Referenten in dem WP-Kollektiv ist auf folgenden Umstand zurückzuführen: Die IFRS besitzen für den deutschen Berufsstand durch die frühere Einführung einen höheren Stellenwert. Daher werden insbesondere firmenintern mehr Referenten für Schulungen benötigt. Wegen der bisher geringen Relevanz von IFRS für CPA – selbst bei einer Tätigkeit in Deutschland – sind anteilig weniger CPA als IFRS-Seminarleiter tätig. Diese Situation wird sich jedoch aufgrund der IFRS Roadmap der SEC in Zukunft signifikant ändern. Die offenen Antworten der CPA zu ihren Schulungswünschen deuten an, dass sie während ihrer Tätigkeit in Deutschland insbesondere auch auf IFRS-Schulungen in den USA vorbereitet werden wollen.

<sup>882</sup> Zu Details siehe Anhang B.11.



**Abbildung 32: Häufigkeiten Tätigkeit als IFRS-Referent, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Bezogen auf die verschiedenen Verfahren, die bei den firmeninternen Schulungen angeboten werden, haben alle firmeninternen Referenten mindestens Kenntnisse eines der IFRS-Schulungskonzepte.<sup>883</sup> Die Interviews im Rahmen des Pretests haben darüber hinaus ergeben, dass viele Referenten bereits seit Jahren als solche tätig sind und daher sowohl das alte Konzept für die Basisseminare kennen als auch Erfahrungen mit dem neuen Konzept sammeln konnten.<sup>884</sup>

#### 5.4.1.2.4 Teilnahme an internen IFRS-Schulungen

Ernst & Young AG WPG StBG bietet seinen Fachmitarbeitern – unabhängig von abgelegten Berufsexamen – grundsätzlich ein zweigliedriges IFRS-Seminarprogramm an. Dieses Modell gliedert sich in die Vermittlung von IFRS-Grundkenntnissen und die Wissensvertiefung über sogenannte Updateseminare. Zusätzlich wird für die Zielgruppe der CPA ein Seminar angeboten, das die wichtigsten IFRS-Themen synoptisch dar-

<sup>883</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.1.2.4 zu einer detaillierten Erläuterung der verschiedenen Konzepte.

<sup>884</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.2.1 ff. zu den Zusammenhängen der IFRS-Referententätigkeit mit anderen Variablen.



stellt. Die CPA haben auch die Möglichkeit, die für deutsche Kandidaten angebotenen IFRS-Seminare zu besuchen, und vice versa.<sup>885</sup>

Bis zum Jahr 2005 wurden IFRS-Schulungen mit folgendem Lernkonzept angeboten: Zunächst wurden die verschiedenen Themengebiete im Selbststudium anhand von schriftlichen Schulungsunterlagen, die in Deutsch abgefasst waren, erarbeitet (sog. altes Konzept). Eine Vertiefung erfolgte dann in Seminaren mit Vorträgen und Fallstudien, die ebenfalls auf Deutsch abgehalten wurden. Die Fallstudien wurden je nach Umfang in Gruppenarbeit gelöst oder die Lösung wurde von den Referenten oder einem Seminarteilnehmer vorgestellt. Die Schulungsunterlagen waren dahingehend auf die Vorkenntnisse der Teilnehmer zugeschnitten, dass ein Vergleich der Regelungen nach HGB mit denen nach IFRS Teil des Seminars war. Nach Absolvierung der einzelnen Module wurde eine Lernerfolgskontrolle in Form eines Tests mit Verständnisfragen durchgeführt.

Ab dem Jahr 2005 wurde das Selbststudium mit schriftlichen Seminarunterlagen für die Basisschulungen durch in Englisch abgefasste Web Based Learnings (WBL) abgelöst (neues Konzept). Diese WBL sollen die Grundkenntnisse der einzelnen Standards vermitteln und überprüfen das Wissen durch einen Test am Ende jedes Moduls. Nach der erfolgreichen Absolvierung der WBL wird ein Präsenzseminar mit Vortrag und Fallstudien angeboten. Die Fallstudien können in Gruppenarbeit gelöst werden. Somit wurde erstmals eine Kombination von Online- und Präsenzelementen eingeführt – ein klassisches Beispiel für ein „Blended Learning“-Konzept.<sup>886</sup> Der Vergleich zwischen HGB und IFRS ist nicht

---

<sup>885</sup> Alle möglichen Kombinationen der Teilnahme an internen IFRS-Schulungen des Arbeitgebers ergeben sich aus Anhang B.12. Um die Auswertung übersichtlicher zu machen, wurden die angebotenen Schulungen nach den verwendeten Lehrmethoden in Anhang B.12.1 in Kategorien zusammengefasst.

<sup>886</sup> Vgl. zur Definition Abschnitt 3.5.

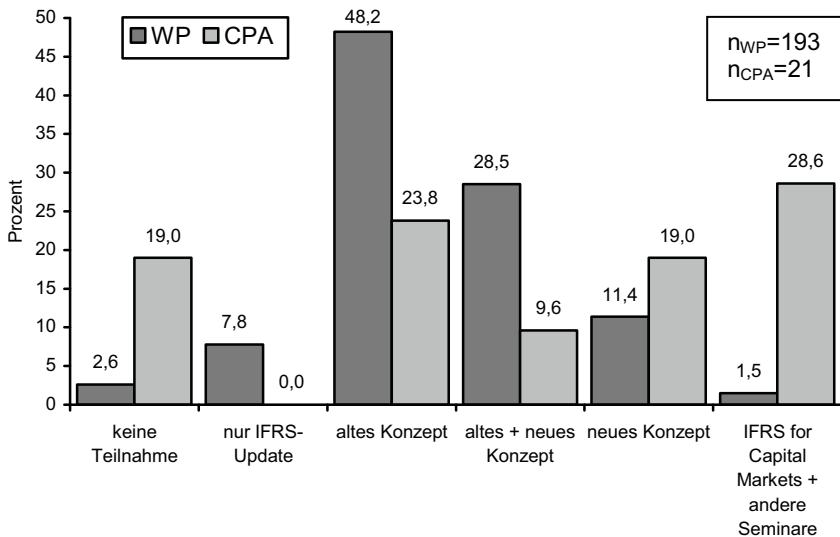
mehr Teil der WBL oder der Vortragspräsentation, da die Entwicklung der Unterlagen für einen globaleren Teilnehmerkreis erfolgt, der über den deutschsprachigen Raum hinausgeht.

Im Anschluss an die erfolgreiche Absolvierung der Basisseminare wird dann, wie schon beim alten Konzept, jährlich zu verschiedenen Themenkreisen ein IFRS-Update angeboten, das aktuelle Themen im Vortrag gepaart mit Fallstudien darstellt. Das IFRS-Update wird auf Deutsch gehalten, die Seminarunterlagen sind ebenfalls in Deutsch.

Parallel zu diesem Seminarangebot wird zusätzlich für CPA das Seminar „IFRS for Capital Markets“ auf Englisch angeboten. Es stellt die wesentlichen Themen der internationalen Rechnungslegung in komprimierter Form als Vortrag gepaart mit Fallstudien dar. Weiterhin erhalten die Teilnehmer auch einen vergleichenden Überblick über die Regelungen von IFRS und US GAAP. WBL existieren zu diesem Seminartyp nicht.

Zu den Erkenntnissen aus der vorhandenen IFRS-Lerninfrastruktur in der untersuchten Organisation ist anzumerken, dass sie einen ersten Ansatzpunkt zur Analyse und Weiterentwicklung darstellen, obwohl die Ausgestaltung der Seminare in anderen Organisationen und bei externen Anbietern durchaus abweichend sein kann. Andere große WPG in Deutschland stellen ein ähnliches Angebot zur Verfügung, das jedoch insbesondere bezüglich der Konzeption von computergestützten Lernprogrammen unterschiedlich ist. Das Untersuchungsobjekt hat für die empirische Untersuchung den Vorteil, dass es unterschiedliche Lehrmethoden bietet, die gleichzeitig untersucht werden können.

Die Teilnahme an internen IFRS-Seminaren nach Kategorien ist nachstehend grafisch – getrennt nach Kollektiven – dargestellt:



**Abbildung 33:** Häufigkeiten Teilnahme an firmeninternen IFRS-Seminaren, kategorisiert, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

Von dem Kollektiv der WP hat nur ein geringer Teil ( $n_{WP}=5$ , 2,6 %) überhaupt nicht an IFRS-Seminaren teilgenommen. Der größte Teil der WP ( $n_{WP}=93$ , 48,2 %) hat das Basiswissen mithilfe des alten Schulungskonzepts erworben und daher mit Selbststudium und Vorträgen sowie Fallstudien und Gruppenarbeit Erfahrungen gesammelt. Knapp ein Drittel der WP hat sowohl das alte als auch das neue Konzept durchlaufen ( $n_{WP}=55$ , 28,5 %). Diese Seminarteilnehmer können sich ein Urteil darüber erlauben, ob das Selbststudium oder die WBL für den Erwerb des Basiswissens vor dem Seminar aus ihrer Sicht zu bevorzugen ist. Lediglich 11,4 % der WP kennen nur das neue Konzept der Vermittlung von Basiswissen ( $n_{WP}=22$ ) und haben damit nur die WBL und Präsenzseminare mit Fallstudien absolviert.

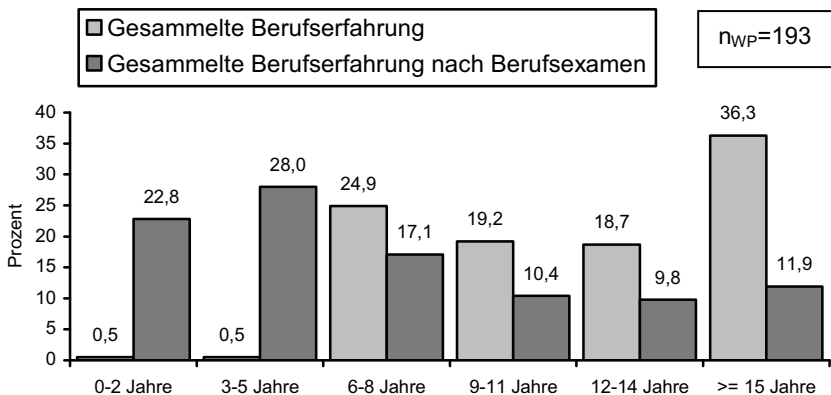
Bei den CPA ist die Quote der Personen, die nicht an IFRS-Seminaren teilgenommen haben, höher als in dem Kollektiv der WP ( $n_{CPA}=4$ , 19,0 %).

Die größte Gruppe der CPA hat an dem Seminar IFRS for Capital Markets genommen ( $n_{CPA}=6$ , 28,6 %). Die zweitgrößte Gruppe hat an dem alten Konzept mit Selbststudiums- und Vortragselementen sowie Fallstudien teilgenommen ( $n_{CPA}=5$ , 23,8 %).

Für das WP-Kollektiv wurde darüber hinaus ein Chi-Quadrat-Test durchgeführt, um einen potenziellen signifikanten Zusammenhang von Lernstrategie und besuchttem Schulungskonzept nachzuweisen. Es wurde exemplarisch der Besuch des alten oder des alten und neuen Konzepts für das WP-Kollektiv betrachtet. Ein signifikanter Zusammenhang konnte nicht nachgewiesen werden.<sup>887</sup>

#### 5.4.1.2.5 Berufserfahrung nach Studienabschluss und Berufsexamen

Die Berufserfahrung als Variable wurde für WP und CPA getrennt nach Studienabschluss und nach Ablegung des Berufsexamens erhoben. Diese wird nachstehend pro Kollektiv gegenübergestellt.<sup>888</sup>



**Abbildung 34:** Häufigkeiten Berufserfahrung nach Studienabschluss und nach Berufsexamen, nur WP-Kollektiv

<sup>887</sup> Vgl. Anhang C.10.

<sup>888</sup> Vgl. Anhang B.13.

In der Gruppe der WP umfasst die Berufserfahrung eine große Bandbreite. Die größte Gruppe in der Stichprobe ist die von Personen mit einer Berufserfahrung von über 15 Jahren ( $n_{WP}=70$ , 36,3 %), gefolgt von Personen mit einer Berufserfahrung von sechs bis acht Jahren ( $n_{WP}=48$ , 24,9 %). Auf dem dritten und dem vierten Rang liegen mit nahezu gleichem Anteil die Gruppen mit einer Berufserfahrung von neun bis elf Jahren ( $n_{WP}=37$ , 19,2 %) und zwölf bis vierzehn Jahren ( $n_{WP}=36$ , 18,7 %). Bei der Berufserfahrung, die nach dem Berufsexamen erworben wurde, zeigt sich eine etwas gleichmäßigere Verteilung über die Altersklassen.

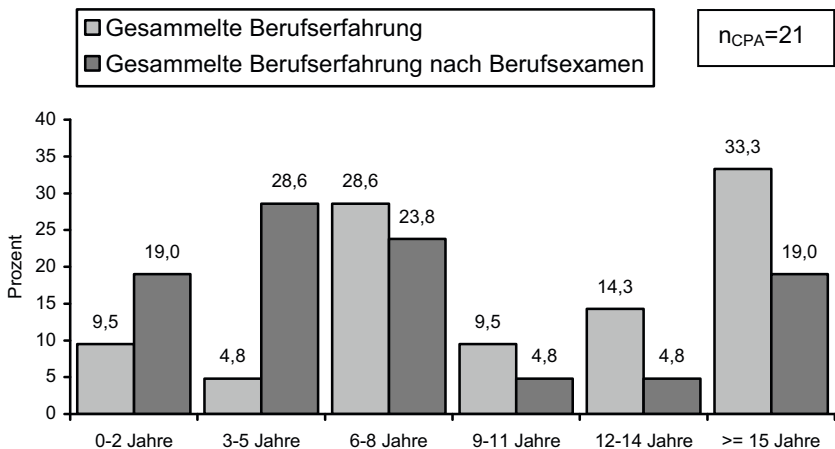
Den größten Anteil machen bei der nach dem Berufsexamen gesammelten Berufserfahrung die Probanden mit drei bis fünf Jahren aus ( $n_{WP}=54$ , 28,0 %). Diese Streuung von Berufserfahrung könnte insbesondere im Hinblick auf die Zusammensetzung von Seminargruppen von Bedeutung sein. Derzeit sind die IFRS-Seminare, die das Basiswissen vermitteln, nicht auf Berufserfahrung zugeschnitten. Somit nehmen an einem IFRS-Basisseminar neben Kandidaten, die kein Berufsexamen und keine Berufserfahrung besitzen, auch WP mit vielen Jahren Berufserfahrung teil. Diese Situation kann auf der einen Seite für die Gruppenarbeit und die Lösung von Fallstudien von Vorteil sein, wenn die Teilnehmer ein unterschiedliches Erfahrungsniveau einbringen. Auf der anderen Seite kann es für den Lernfortschritt förderlicher sein, wenn die Lerngruppen homogen zusammengesetzt sind.

Das CPA-Kollektiv zeigt bezüglich der Berufserfahrung eine ähnliche Verteilung wie das Kollektiv der WP.<sup>889</sup> Lediglich der dritte und der vierte Rang sind vertauscht, d. h. die drittstärkste Gruppe bei den CPA ist die der Personen mit zwölf bis vierzehn Jahren Berufserfahrung ( $n_{CPA}=3$ , 14,3 %), die vierstärkste Klasse bilden CPA mit einer Berufserfahrung von neun bis elf Jahren ( $n_{CPA}=2$ , 9,5 %) zusammen mit den Vertretern mit einer Berufserfahrung von null bis zwei Jahren ( $n_{CPA}=2$ , 9,5 %).

---

<sup>889</sup> Es wird auf die geringe Stichprobengröße des CPA-Kollektivs hingewiesen ( $n_{CPA}=21$ ).

Die gesammelte Berufserfahrung für CPA nach dem Berufsexamen wird nur für Vergleichszwecke in Abbildung 35 dargestellt.



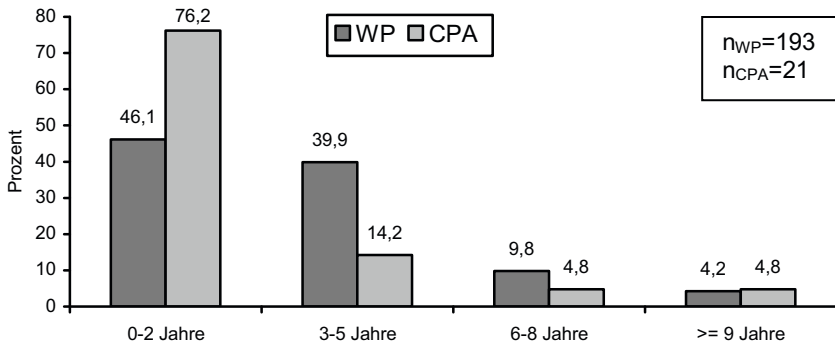
**Abbildung 35: Häufigkeiten Berufserfahrung nach Studienabschluss und nach Berufsexamen, nur CPA-Kollektiv**

#### 5.4.1.2.6 IFRS-Berufserfahrung in Jahren

Die Dimension der unternehmensspezifischen Einflussfaktoren, Subdimension praktische Wissensanwendung, wird durch vier Variablen beschrieben. Diese sind die IFRS-Berufserfahrung in Jahren (quantitatives Merkmal), die Anzahl der bearbeiteten IFRS-Mandate pro Jahr (quantitatives Merkmal), der Anteil der mandatsbezogenen Arbeit in IFRS an den gesamten mandatsbezogenen Stunden pro Jahr (quantitatives Merkmal) und der Schwerpunkt der praktischen Arbeit in IFRS (qualitatives Merkmal).<sup>890</sup>

Getrennt nach Kollektiven ergibt sich für die gesammelte IFRS-Berufserfahrung das folgende Bild:

<sup>890</sup> Anhang B.14 enthält die Gegenüberstellung der erhobenen Daten für die Kollektive WP und CPA getrennt nach den einzelnen Subdimensionen der IFRS-Berufserfahrung. Auf eine getrennte Darstellung der Kollektive wurde aufgrund der Datenredundanz verzichtet.



**Abbildung 36: Häufigkeiten IFRS-Berufserfahrung, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

In dem Kollektiv der WP haben fast die Hälfte der Befragten ( $n_{WP}=89$ , 46,1 %) zwischen null und zwei Jahren Berufserfahrung auf IFRS-Mandaten sammeln können. Auf dem zweiten Rang liegen 39,9 % der WP ( $n_{WP}=77$ ) mit einer IFRS-Berufserfahrung von drei bis fünf Jahren. Die übrigen Probanden geben an, IFRS-Berufserfahrung von sechs oder mehr Jahren zu haben ( $n_{WP}=27$ , 14,0 %).

Die befragten CPA dagegen haben deutlich weniger Berufserfahrung in IFRS gesammelt und sind offensichtlich zeitlich später auf IFRS-Mandaten eingesetzt worden: 76,2 % der CPA ( $n_{CPA}=16$ ) haben nur null bis zwei Jahre IFRS-Berufserfahrung gesammelt, gefolgt von 14,2 % der CPA ( $n_{CPA}=3$ ), die bereits seit mindestens drei bis maximal fünf Jahren Mandate mit IFRS-Rechnungslegung betreuen. Grund dafür ist, dass die in Deutschland tätigen CPA, die fast zur Hälfte aus dem Ausland nach Deutschland entsendet sind,<sup>891</sup> primär als US GAAP-Experten eingesetzt werden und lediglich bei Mandaten mit einer Börsennotierung bei der SEC beschäftigt sind. Diese Situation ändert sich derzeit jedoch bereits, wie aus den qualitativen Antworten der CPA zu ersehen ist. Die US-

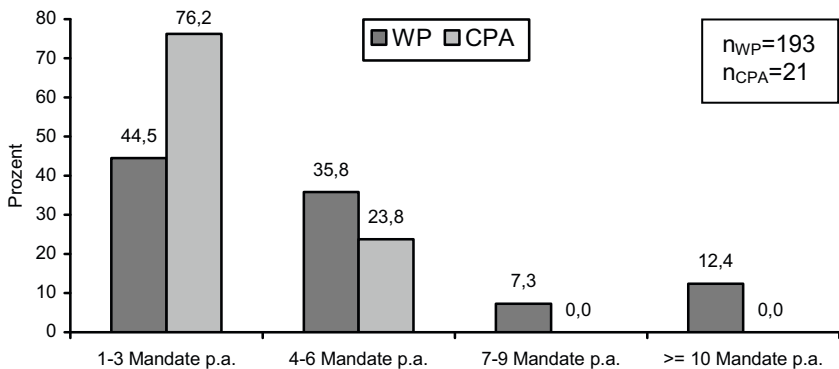
<sup>891</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.1.1.5.

amerikanische Firma legt bei den Entsendungen auch Wert darauf, dass die Kandidaten IFRS-Erfahrung sammeln, um diese dann bei der Umstellung von US GAAP auf IFRS bei der Rückkehr in die USA einbringen zu können. Für die Studie hat diese Erkenntnis keine Relevanz.

#### 5.4.1.2.7 Anzahl der jährlich betreuten IFRS-Mandate

Die Anzahl der jährlich betreuten IFRS-Mandate gibt Aufschluss darüber, welche Bandbreite von Sachverhalten von dem betroffenen Berufsträger bearbeitet wird. Soweit die Befragten nicht ausschließlich Versicherungen oder Banken betreuen, kann erwartet werden, dass sie Mandate aus unterschiedlichen Branchen und unterschiedlicher Größe betreuen und so mit einer Vielzahl von fachlichen Themen mit IFRS-Bezug in Berührung kommen.

Nach WP und CPA getrennt stellt sich die Anzahl der jährlich betreuten IFRS-Mandate wie folgt dar:<sup>892</sup>



**Abbildung 37: Häufigkeiten Anzahl der jährlich betreuten IFRS-Mandate, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

<sup>892</sup> Vgl. Anhang B.14.1.



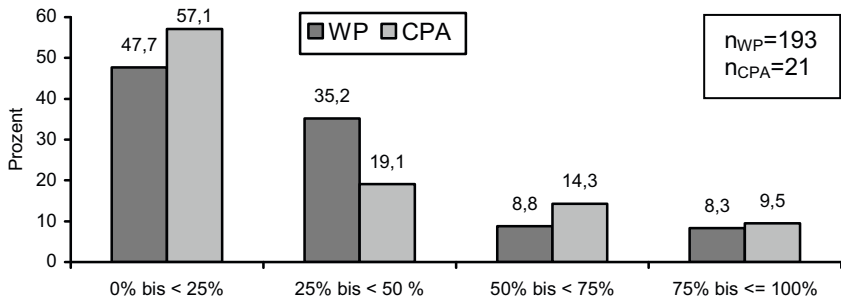
Auch hier zeigt sich der bereits bei IFRS-Berufserfahrung in Jahren festgestellte Unterschied zwischen WP und CPA. Die befragten WP haben nicht nur quantitativ mehr IFRS-Berufserfahrung gesammelt, es gibt auch mehr Vertreter, die eine größere Anzahl von Mandanten im Jahr betreuen als ihre US-amerikanischen Kollegen. Während in dem WP-Kollektiv 44,5 % der Befragten ( $n_{WP}=86$ ) angeben, ein bis drei Mandate jährlich mit IFRS-Bezug zu betreuen, ist es in dem CPA-Kollektiv die weit überwindende Mehrheit mit 76,2 % ( $n_{CPA}=16$ ). Von den WP betreuen 35,8 % ( $n_{WP}=69$ ) vier bis sechs Mandate jährlich, von CPA sind es lediglich 23,8 % ( $n_{CPA}=5$ ). Bei den WP sind es immerhin noch insgesamt 19,7 % ( $n_{WP}=38$ ), die sieben oder mehr IFRS-Mandate pro Jahr betreuen, wogegen es bei den befragten CPA niemanden mit einer solchen Vielzahl von Mandaten gibt.

#### 5.4.1.2.8 Anteil der IFRS-bezogenen Stunden pro Jahr

Der Anteil der jährlich erbrachten IFRS-bezogenen Stunden an der Gesamtzahl der mandatsbezogenen Stunden ist ein weiterer Indikator dafür, welchen quantitativen Anteil IFRS-Mandate an der gesamten mandatsbezogenen Arbeit haben. Generell lässt sich für beide Kollektive feststellen, dass die Mehrzahl der Berufsträger primär Mandate betreut, die nicht IFRS anwenden. Ein Grund für diese Verteilung könnte sein, dass Ernst & Young in der Wirtschaftsprüfungsabteilung („Assurance“) auch eine Anzahl von mittelständischen, nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen prüft, die nicht nach IFRS bilanzieren.<sup>893</sup>

---

<sup>893</sup> Vgl. weiterführend zu den im Kalenderjahr 2007 geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse auch *Ernst & Young AG* (2008), Anhang, S. 11.



**Abbildung 38: Häufigkeiten Anteil IFRS-Stunden an mandatsbezogenen Stunden im Jahr, getrennt nach Kollektiven WP/CPA<sup>894</sup>**

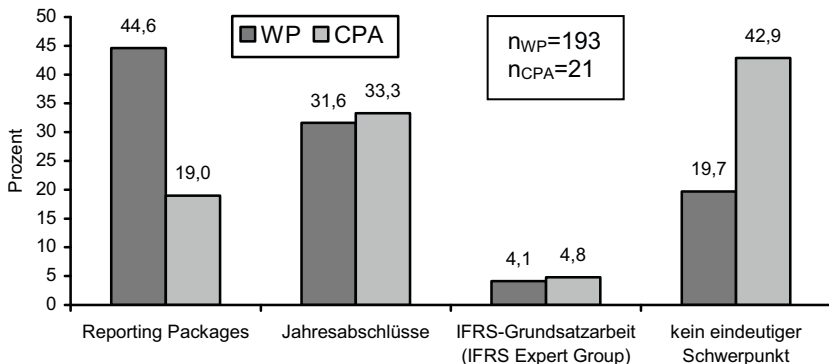
Von den WP sind mehr als drei Viertel der Befragten ( $n_{WP}=160$ , 82,9 %) weniger als die Hälfte ihrer mandatsbezogenen Stunden mit IFRS-Sachverhalten beim Mandanten beschäftigt. 47,7 % der befragten WP ( $n_{WP}=92$ ) haben weniger als ein Viertel ihrer mandatsbezogenen Stunden mit IFRS-Sachverhalten zu tun. Lediglich 8,3 % der WP ( $n_{WP}=16$ ) haben in 75 % oder mehr ihrer mandatsbezogenen Stunden Kontakt mit IFRS-Sachverhalten.

In dem CPA-Kollektiv fallen bei der Mehrzahl der Befragten weniger als 25 % der Stunden im IFRS-Kontext an ( $n_{CPA}=12$ , 57,1 %). Auf dem zweiten Rang der Nennungen folgen IFRS-bezogene Stunden mit einem Anteil von mehr als 25 %, jedoch weniger als 50 % der Gesamtstunden – in dieser Gruppe sind 19,1 % ( $n_{CPA}=4$ ) vertreten. Interessant ist, dass relativ betrachtet mehr CPA ( $n_{CPA}=2$ , 9,5 %) als WP ( $n_{WP}=16$ , 8,3 %) 75 % oder mehr ihrer mandatsbezogenen Stunden pro Jahr im IFRS-Kontext ableisten. Dies steht im Gegensatz zu der Tatsache, dass die CPA insgesamt später in die IFRS-Rechnungslegung „eingestiegen“ sind.

<sup>894</sup> Zu Details siehe Anhang B.14.2.

#### 5.4.1.2.9 Schwerpunkt der praktischen Arbeit mit IFRS-Bezug

Das qualitative Merkmal zur Beschreibung der praktischen Wissensanwendung von IFRS ist der Schwerpunkt der praktischen Arbeit der Befragten. Die Arbeit der Berufsträger gliedert sich in die Prüfung von IFRS Reporting Packages, die Prüfung von Jahresabschlüssen, die nach IFRS erstellt worden sind, und die IFRS-Grundsatzarbeit im Rahmen der IFRS Expert Group. Die Prüfung von Reporting Packages wird dabei regelmäßig weniger umfangreich sein als die Prüfung eines Jahresabschlusses und sich insbesondere auch nicht auf die detaillierte Prüfung von Anhangsangaben erstrecken. Anhangsangaben werden in Reporting Packages meist nur quantitativ abgefragt, sie erstrecken sich jedoch nicht auf die verbale Darstellung von Rechnungslegungsinformationen. Die IFRS Expert Group agiert als Grundsatzabteilung für IFRS-Sachverhalte und führt neben der Beurteilung von IFRS-Sachverhalten vor allem die Durchsicht („Independent Review“) von IFRS-Jahresabschlüssen durch. Abbildung 39 stellt die Schwerpunkte der praktischen Arbeit getrennt nach Kollektiven für WP und CPA dar:<sup>895</sup>



**Abbildung 39: Häufigkeiten Schwerpunkt der praktischen Arbeit mit IFRS-Bezug, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

<sup>895</sup> Zu den Details vgl. Anhang B.14.3.

Die WP sind zum größten Teil in die Prüfung von Reporting Packages eingebunden ( $n_{WP}=86$ , 44,6 %), gefolgt von der Prüfung von Jahresabschlüssen ( $n_{WP}=61$ , 31,6 %). Fast ein Fünftel der befragten WP ( $n_{WP}=38$ , 19,7 %) hat keinen eindeutigen Schwerpunkt bei der Arbeit mit IFRS-Sachverhalten. Lediglich 4,1 % der deutschen Berufsträger ( $n_{WP}=8$ ) sieht seinen Schwerpunkt in der IFRS-Grundsatzarbeit.

Bei den CPA ist die Verteilung der Schwerpunkte anders gelagert als bei den WP. 42,9 % der CPA ( $n_{CPA}=9$ ) haben keinen eindeutigen IFRS-Arbeitsschwerpunkt, während ein verglichen mit den WP ähnlich großer Anteil von CPA vor allem IFRS-Jahresabschlüsse prüft ( $n_{CPA}=7$ , 33,3 %). 19,0 % der CPA ( $n_{CPA}=4$ ) geben an, dass der Arbeitsschwerpunkt bei der Prüfung von Reporting Packages nach IFRS liegt.

#### 5.4.1.3 Lerninfrastrukturelle Einflussfaktoren

Die lerninfrastrukturellen Einflussfaktoren gliedern sich in die Subdimensionen „externer Wissenserwerb“, „Lerninfrastruktur“, „Wissenserwerb“, „Wissensvermittlung“ und „Lehrmethoden“.<sup>896</sup>

##### 5.4.1.3.1 Teilnahme an firmenexternen IFRS-Schulungen

Die Ergebnisse der Fragen nach Erfahrungen in firmenexternen IFRS-Schulungen ergeben sich als Gegenüberstellung der Kollektive WP und CPA.<sup>897</sup>

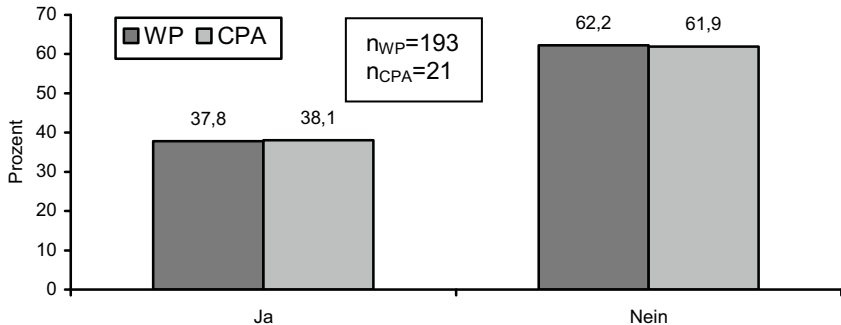
Bei den WP haben 37,8 % der Kandidaten ( $n_{WP}=73$ ) neben den firmeninternen auch an firmenexternen IFRS-Seminaren teilgenommen. Bei den CPA ist der relative Anteil der Teilnehmer an firmenexternen Seminaren geringfügig höher ( $n_{CPA}=8$ , 38,1 %). Die Mehrzahl der Probanden aus beiden Kollektiven hat jedoch zusätzlich keine firmenexternen Seminare

---

<sup>896</sup> Vgl. den Fragebogen im Anhang A.1.1, Teile B (zwei Fragen), C (16 Fragen) und D (zwei Fragen).

<sup>897</sup> Vgl. Anhang B.15.

zu IFRS-Sachverhalten besucht. Dies lässt den Schluss zu, dass das Fortbildungsangebot des Arbeitgebers grundsätzlich für die praktischen Anforderungen als ausreichend angesehen wird.



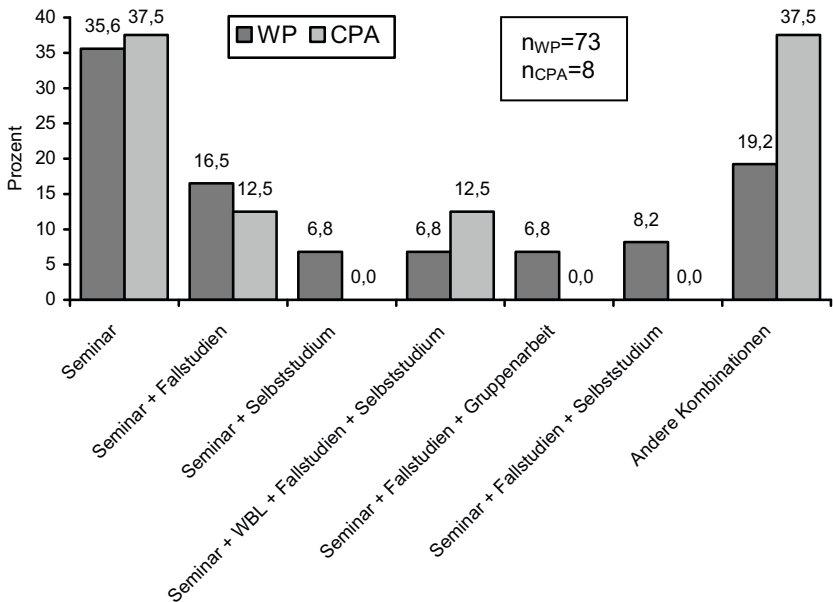
**Abbildung 40:** Häufigkeiten Teilnahme an firmenexternen IFRS-Seminaren, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

Ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Lernstrategie und der Teilnahme an firmenexternen IFRS-Schulungen konnte, wie zu erwarten, am WP-Kollektiv nicht nachgewiesen werden.<sup>898</sup>

#### 5.4.1.3.2 Lehrmethoden bei firmenexternen IFRS-Schulungen

Um einen Zusammenhang zwischen bereits gesammelten Lernerfahrungen der Befragten mit Lehrmethoden aufzuzeigen, wurden auch die verwendeten Lehrmethoden bei den besuchten firmenexternen Schulungen erfragt. Aus den Angaben der Teilnehmer, die firmenexterne Seminare besucht haben, ist ablesbar, dass bei den firmenexternen IFRS-Schulungen eine Mischung von Lehrmethoden eingesetzt wird, wobei der reine Vortrag auf dem ersten Rang der Nennungen bei beiden Kollektiven steht ( $n_{WP}=26$ , 35,5 %;  $n_{CPA}=3$ , 37,5 %), gefolgt von Seminaren mit Fallstudien ( $n_{WP}=12$ ,

<sup>898</sup> Vgl. Anhang C.10.



**Abbildung 41:** Häufigkeiten Lehrmethoden bei firmenexternen IFRS-Seminaren, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

16,4 %;  $n_{CPA}=1$ , 12,5 %). In dem CPA-Kollektiv ist darüber hinaus auch noch die Kombination von Seminaren, WBL, Fallstudien und Selbststudium mit 12,5 % ( $n_{CPA}=1$ ) auf dem zweiten Rang.<sup>899</sup>

Zusammenfassend ist aus den Erfahrungen der Probanden ableitbar, dass bei firmenexternen Seminaren eine große Variation von eingesetzten Lehrmethoden besteht. Sogar internetbasierte Lehrverfahren, die in der Entwicklung einen hohen Aufwand erfordern, werden verwendet.

Aufgrund des geringen Anteils der Probanden, die eine firmenexterne Schulung besucht haben, werden die Variablen zu firmenexternen Schulungen in die weitere Betrachtung nicht einbezogen.

<sup>899</sup> Vgl. Anhang B.15.1 mit einer Zusammenstellung der Ergebnisse beider Kollektive.

#### 5.4.1.3.3 Generelle Einschätzung zur vorhandenen Lerninfrastruktur

Mit den Variablen zur Lerninfrastruktur soll die Einschätzung der Probanden zum Istzustand bei Ernst & Young als Untersuchungsobjekt abgefragt werden.<sup>900</sup> Danach halten in beiden Kollektiven mehr als zwei Drittel der Befragten die derzeitig angebotene Lerninfrastruktur für sinnstiftend ( $n_{WP}=131$ , 67,9 %;  $n_{CPA}=14$ , 66,7 %).<sup>901</sup>

Weiterhin wurde anhand des Chi-Quadrat-Tests die Signifikanz des Zusammenhangs zwischen den verschiedenen Einschätzungen zur vorhandenen Lerninfrastruktur (Zufriedenheitsmaße) und der Lernstrategie exemplarisch anhand des WP-Kollektivs untersucht. Es ergab sich kein signifikanter Zusammenhang.<sup>902</sup>

#### 5.4.1.3.4 Verbesserungsvorschläge zur derzeitigen Lerninfrastruktur

Über die generelle Einschätzung hinaus waren die Probanden aufgefordert, Kritikpunkte und Verbesserungsvorschläge in einer offenen Antwort zu benennen. Diese wurden im Rahmen der Fragebogenauswertung systematisiert und als Häufigkeitsauszählungen kategorisiert.<sup>903</sup> Nachstehend werden die Vorschläge exemplarisch dargestellt.

Die qualitativen Verbesserungsvorschläge beziehen sich bei dem Kollektiv der WP vor allem auf die WBL. Diese werden von den Teilnehmern als nicht effektiv empfunden, weil insbesondere eine tiefere Wissensvermittlung vermisst wird ( $n_{WP}=31$ , 88,5 % der Nennungen;  $n_{CPA}=3$ , 100,0 % der Nennungen). Hierzu ist anzumerken, dass die WBL nicht interaktiv sind

---

<sup>900</sup> Zur generellen Beurteilung der Lerninfrastruktur siehe Anhang B.16 mit der Gegenüberstellung der Kollektive als Zusammenfassung. Für Korrelationen der lerninfrastrukturellen Variablen bei der Gesamtstichprobe siehe Anhang C.9.

<sup>901</sup> Es wird auf die geringe Stichprobengröße ( $n_{CPA}=21$ ) des CPA-Kollektivs verwiesen.

<sup>902</sup> Vgl. Anhang C.11. Die Auswertung bezieht sich nur auf die Teilstichprobe der WP.

<sup>903</sup> Vgl. Anhänge B.16.1 und B.16.2. Bei der Analyse ist zu beachten, dass nicht alle Probanden eine Antwort gegeben haben.

und den Inhalt der IFRS-Standards vermitteln, eine Verknüpfung mit praktischen Sachverhalten allerdings nicht Gegenstand der WBL ist.<sup>904</sup> Weiterhin wird vereinzelt kritisiert, das Niveau der Schulungen sei zu hoch ( $n_{WP}=2, 5,7$  % der Nennungen) oder der Anteil an Selbststudium zu groß ( $n_{WP}=1, 2,9$  % der Nennungen).

Insgesamt wurden von den WP 76 Verbesserungsvorschläge und von den CPA 11 Verbesserungsvorschläge unterbreitet. Auf dem ersten Rang der Verbesserungsvorschläge steht, die WBL effektiver zu gestalten und mit ihnen eine tiefere Wissensvermittlung zu erreichen ( $n_{WP}=23, 30,3$  % der Nennungen;  $n_{CPA}=4, 36,3$  % der Nennungen). Auf dem zweiten Rang der Verbesserungsvorschläge wird angeregt, mehr praxisbezogene Fälle und Themen in die IFRS-Fortbildungsveranstaltungen einzubeziehen ( $n_{WP}=21, 27,6$  %;  $n_{CPA}=3, 27,3$  %). Bezüglich des Selbststudiums, das vor dem eigentlichen Vortrag aus der Bearbeitung der WBL und dem Lesen von Standards besteht, gibt es unterschiedliche Verbesserungsvorschläge. Zum einen wird eine vollständige Abschaffung des Selbststudiums gefordert ( $n_{WP}=6, 7,9$  %), zum anderen wird angeregt, den Anteil des Selbststudiums zu verringern ( $n_{WP}=3, 3,9$  %). Ein bereits in den Seminaren gemachter Vorschlag, die Selbststudiumsunterlagen um eine Liste von Fachartikeln oder die Artikel selbst zu ergänzen, wird erneut von beiden Kollektiven unterbreitet ( $n_{WP}=4, 5,3$  %;  $n_{CPA}=1, 9,1$  %).

Ein weiterer Verbesserungsvorschlag aus dem WP-Kollektiv ist, dass die Schulungsfrequenz für IFRS erhöht werden sollte ( $n_{WP}=7, 9,2$  %,  $n_{CPA}=0$ ). Die Schulungsfrequenz ist derzeit grundsätzlich so ausgestaltet, dass pro Jahr ein Modul der IFRS-Basisschulungen (sog. Intermediate I und II)

---

<sup>904</sup> Bei der Untersuchung von „Blended Learning“-Konzeptionen für MBA-Studenten stellen Jones/Chen fest, dass die Verbreitung von online-basierten Lernprogrammen auch durch „wachsende Schmerzen“ begleitet wurde, da sich für Lehrende wie Lernende eine Reihe von Hürden ergibt. Insbesondere Lernstile werden als zu untersuchender Input für diese Konzeptionen genannt. Vgl. Jones, Keith T./Chen, Clement C. (2008), S. 16.



oder eine IFRS-Updateschulung aufeinander aufbauend besucht werden, die jeweils eine Dauer von ein bis zwei Tagen haben. Hier erscheint es den Teilnehmern offenbar sinnvoll, ein größeres und ggf. auch flexibleres Angebot zu haben, eventuell auch in einem regionalen Rahmen oder nur zu einzelnen, abgegrenzten IFRS-Themen. Dies wird zum Teil in größeren Niederlassungen mit monatlichen Workshops bereits angeboten, ist aber nicht flächendeckend eingerichtet. Als Fazit ist aus diesem Vorschlag abzuleiten, dass ein kontinuierlicher Lernprozess und eine regelmäßige Aktualisierung von IFRS-Themen in Zukunft geboten erscheinen.

Als Verbesserungsvorschlag wird von einem WP und zwei CPA genannt, eine Lernzielkontrolle einzuführen. Diese besteht bisher nur insofern, als am Ende der WBL zum erfolgreichen Abschluss eines Moduls ein Test mit Verständnisfragen zu beantworten ist. Dieser ist jedoch ausschließlich auf den Inhalt der Standards ausgerichtet. Ob ein Gesamtverständnis für einen IFRS-Sachverhalt von der Kenntnis des Standards bis zur Übertragung auf einen mandantenspezifischen Sachverhalt vorliegt, wird nicht überprüft.

Der Vergleich der Verbesserungsvorschläge beider Kollektive zeigt, dass die CPA keine detaillierten Verbesserungsvorschläge gemacht haben. Dies ist bedingt durch die mangelnde Vertrautheit mit den WBL, da diese bei den auf CPA zugeschnittenen IFRS-Fortbildungsveranstaltungen (IFRS for Capital Markets) nicht in die Lerninfrastruktur eingebunden sind. Weiterhin sind aufgrund ihrer geringeren IFRS-Berufserfahrung möglicherweise ihre Anforderungen an die Schulungen qualitativ noch nicht so ausgeprägt.

Ein weiterer Verbesserungsvorschlag, der von zwei Teilnehmern bei der Verbesserung der Seminarunterlagen gemacht wird, gehört inhaltlich in die Kategorie „Verbesserung der Lerninfrastruktur“ und wird daher hier

näher erläutert.<sup>905</sup> In einer Niederlassung werden in regelmäßigen Abständen sog. „IFRS Community Rooms“ eingerichtet.<sup>906</sup> Zu festen Zeiten wird den Schulungsteilnehmern die Möglichkeit eingeräumt, die WBL auf ihrem eigenen Laptop in einem Schulungsraum unter Begleitung eines IFRS-Referenten zu lösen und dazu Fragen zu stellen, soweit diese bei der Bearbeitung auftreten. Aufgelockert werden kann die Arbeit mit den WBL durch kurze Präsentationen oder Fallstudien, die in Gruppenarbeit gelöst werden. Die neue eingeführte Form des begleiteten Selbststudiums ist von den Teilnehmern positiv aufgenommen worden, wird aber bisher nicht an allen Standorten angeboten.<sup>907</sup>

#### 5.4.1.3.5 Einschätzung zur Wissensvermittlung

Neben der generellen Einschätzung zur Lerninfrastruktur wurden die Berufsträger gefragt, ob ihnen das notwendige IFRS-Wissen durch die Lerninfrastruktur vermittelt wird. Die Ergebnisse fallen zwischen den Kollektiven auseinander.<sup>908</sup> Dieser Trend ist auch aus Abbildung 42 ersichtlich.

46,3 % ( $N_{\text{Alle}}=214$ ) geben an, dass das notwendige Wissen durch die vorhandene Lerninfrastruktur vermittelt wird, d. h. nicht einmal die Hälfte der Befragten schätzt ein, dass sie mit Besuch der IFRS-Fortbildungsveranstaltungen – unabhängig davon, ob es sich um Basis- oder Aktualisierungsseminare handelt – ausreichend mit theoretischem Wissen versorgt wird. Zwischen den Kollektiven der WP und CPA bestehen darüber hinaus wesentliche Unterschiede. 44,6 % der WP ( $n_{\text{WP}}=86$ ) halten das

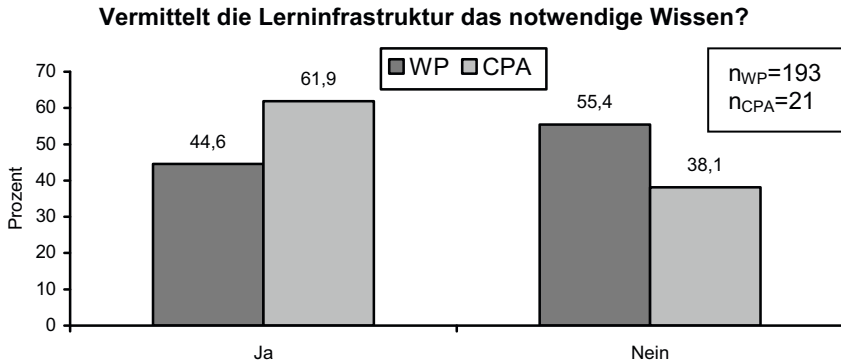
---

<sup>905</sup> Vgl. Anhänge B.16.1 und B.16.2, Kritikpunkte an Lerninfrastruktur.

<sup>906</sup> Diese Lernform wird auch „Teletutoring“ genannt, vgl. *Ehlers, Ulf-Daniel* (2004), S. 36-37. Die Betreuung von Online-Lernangeboten wird von verschiedenen Verfassern sogar als notwendig angesehen, um den Lernerfolg zu sichern. Vgl. *Schaumburg, Heike/Issing, Ludwig L.* (2004), S. 85.

<sup>907</sup> Die Nachfrage in der betreffenden Niederlassung ergibt, dass bisher dort ca. 100 Personen an den IFRS Community Rooms teilgenommen haben.

<sup>908</sup> Vgl. Anhang B.17.



**Abbildung 42:** Häufigkeiten ausreichende Wissensvermittlung durch vorhandene Lerninfrastruktur, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

durch die Lerninfrastruktur vermittelte Wissen für angemessen, während die Zufriedenheitsquote bei den CPA mit 61,9 % ( $n_{CPA}=13$ ) höher ist. Dieser Unterschied zwischen den Kollektiven könnte darauf beruhen, dass die CPA bisher weniger Erfahrung mit dem Transfer des IFRS-Wissens in die Praxis haben.

Dieses Ergebnis muss insbesondere im Hinblick auf die Erwartungshaltung der Teilnehmer hinterfragt werden.<sup>909</sup>

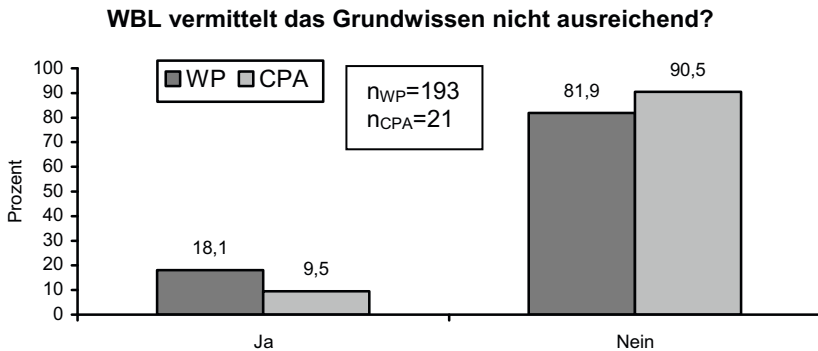
#### 5.4.1.3.6 Umfang der Vermittlung von Grundwissen durch WBL

Bei der Befragung ist insbesondere auch von Interesse, ob die angebotene Lerninfrastruktur ausreichend Wissen für die praktische Tätigkeit in IFRS bietet. Zur Vereinfachung wird daher eine Auswahl von Gründen für

<sup>909</sup> Hierzu muss kritisch angemerkt werden, dass das angebotene Lernkonzept von vornherein nicht den Anspruch erhebt, IFRS vollumfänglich zu lehren. Ohne flankierendes Selbststudium in Form von Zeitschriftenlektüre und Studium der internen täglichen Newsletter, die nicht direkt Teil des Schulungskonzepts sind, kann eine umfassende Vermittlung des notwendigen Wissens nicht erfolgen. Daher muss unabhängig von den Antworten der Teilnehmer auch die Erwartungshaltung an das angebotene Lernkonzept für IFRS näher untersucht und hinterfragt werden.

eine nicht ausreichende Wissensvermittlung im Fragebogen vorgegeben. Es gibt darüber hinaus die Möglichkeit, andere Gründe in einer offenen Antwortbox anzugeben.<sup>910</sup> Zu beachten ist, dass auch die Kandidaten, die das notwendige Wissen durch die vorhandene Lerninfrastruktur vermittelt sehen und deren Zustimmung generell überwiegt, einzelne Kritikpunkte angeben dürfen.

18,1 % der WP ( $n_{WP}=35$ ) und 9,5 % der CPA ( $n_{CPA}=2$ ) geben an, dass die WBL das Grundwissen nicht ausreichend vermittelt. Aufgrund des Anteils der Nennungen kann für über 80 % aller Teilnehmer ( $n_{Alle}=177$ , 82,7 %) konstatiert werden, dass die IFRS-Grundkenntnisse über die WBL vermittelt werden. Der Unterschied zwischen den Kollektiven könnten kulturell bedingt sein, da die Ausbildung von CPA in den USA schon früher mithilfe des Internets erfolgt. Daher dürfte die Akzeptanz von WBL dort insgesamt höher sein. Getrennt nach Kollektiven zeigt Abbildung 43 damit folgende Verteilung der Antworten:



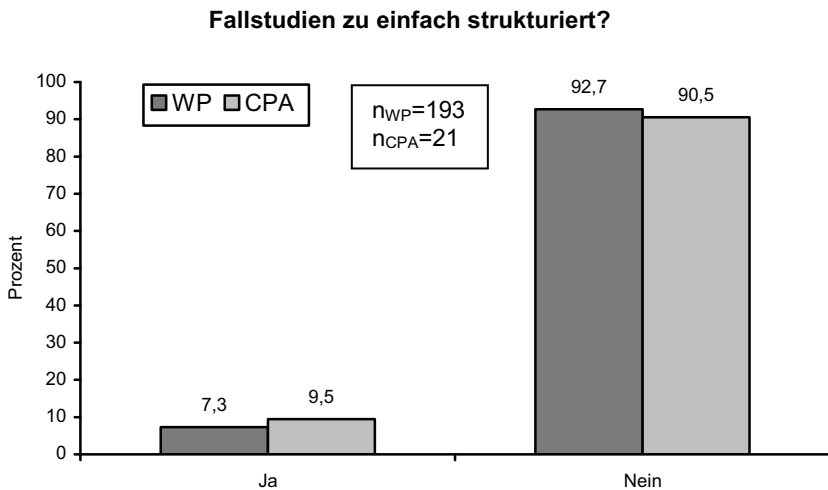
**Abbildung 43:** Häufigkeiten ausreichende Vermittlung von Grundwissen durch WBL, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

<sup>910</sup> Anhang B.17 enthält die Gegenüberstellung der von den Kollektiven angegebenen Gründe. Die Häufigkeiten der Antworten zeigen die Anhänge B.17.1 für die WP und B.17.2 für die CPA.

#### 5.4.1.3.7 Struktur der Fallstudien

Bei der Frage, ob die in den Vortragsveranstaltungen verwendeten Fallstudien zu einfach strukturiert und damit nicht ausreichend sind, um die praktische Anwendung von IFRS-Wissen zu gewährleisten, antworten beide Kollektiven mit einer ähnlichen Verteilung.<sup>911</sup> Lediglich 7,3 % der WP ( $n_{WP}=14$ ) und 9,5 % der CPA ( $n_{CPA}=2$ ) halten die Fallstudien für zu einfach. Über die Gesamtstichprobe betrachtet sind 92,5 % der Teilnehmer der Meinung, die Fallstudien seien nicht zu einfach strukturiert und damit adäquat für ihren Wissenserwerb ( $n_{Alle}=198$ ).

Häufigkeiten pro Kollektiv sehen grafisch wie folgt aus:

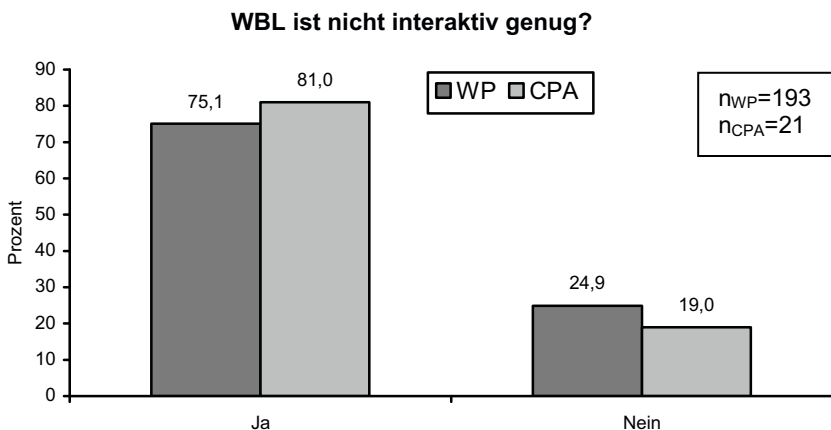


**Abbildung 44:** Häufigkeiten Struktur der Fallstudien zu einfach, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

<sup>911</sup> Vgl. Anhang B.17 zur Gegenüberstellung der von den Kollektiven angegebenen Gründe.

#### 5.4.1.3.8 Interaktivität des Web Based Learning

Struktur und Funktionalität der WBL sind bereits bei den Verbesserungsvorschlägen zur Lerninfrastruktur thematisiert worden.<sup>912</sup> Diese Kritik manifestiert sich nochmals in den Antworten zu der Frage, ob die Wissensvermittlung durch die nicht interaktiven WBL negativ beeinflusst wird:<sup>913</sup> 24,3 % der Gesamtstichprobe ( $n_{\text{Alle}}=52$ ) sind der Meinung, dass ein Grund für eine nicht adäquate Wissensvermittlung die mangelnde Interaktivität der WBL ist. Vergleicht man die Kollektive miteinander, so ergibt sich eine geringfügig unterschiedliche Verteilung zwischen WP und CPA. Dies könnte der Tatsache geschuldet sein, dass ein Teil der CPA die WBL bisher nicht absolviert hat. Es ergibt sich im Vergleich der Kollektive folgendes Bild:



**Abbildung 45:** Häufigkeiten Interaktivität der WBL, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass die WBL zwar das Grundwissen vermitteln, jedoch nach den Ergebnissen der Befragung

<sup>912</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.4.

<sup>913</sup> Vgl. Anhang B.17 zur Gegenüberstellung der von den Kollektiven angegebenen Gründe.

einer Überarbeitung bedürfen. Es bieten sich hier verschiedene Herangehensweisen an: Zum einen könnten die WBL interaktiv gestaltet werden, sodass bei bestimmten Antworten bestimmte Hinweise an den Teilnehmer gegeben werden. Ein WBL interaktiv zu gestalten ist jedoch sehr kostenintensiv. Weiterhin können die WBL um kleine Fälle oder Buchungsbeispiele erweitert werden. Sie fragen dann nicht nur Formulierungen aus den IFRS-Standards ab, sondern lassen das erworbene Wissen auch anwenden. Die Ausgestaltung der WBL könnte im Rahmen einer weiteren Untersuchung noch genauer untersucht werden.<sup>914</sup>

#### 5.4.1.3.9 Praxisnähe der Fallstudien

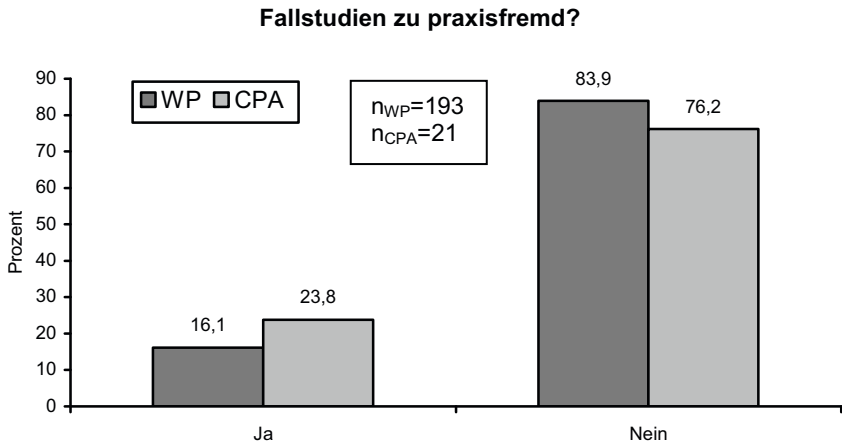
Die Befragten sollten als weiteren Grund für eine nicht adäquate Wissensvermittlung beurteilen, ob die Fallstudien praxisfremd sind oder ob sie in Anlehnung an die praktische Arbeit bei einem nach IFRS bilanzierenden Mandanten adäquat formuliert sind.<sup>915</sup> 16,8 % der Gesamtstichprobe ( $n_{\text{Alle}}=36$ ) geben an, die Fallstudien seien zu praxisfremd. Die Antworten der WP und der CPA fallen jedoch zwischen den Kollektiven bezüglich ihrer Verteilung auseinander, was nachfolgendes Balkendiagramm zeigt.

Die CPA ( $n_{\text{CPA}}=5$ , 23,8 %) geben zu einem höheren Anteil als die WP ( $n_{\text{WP}}=31$ , 16,1 %) an, dass die Fallstudien zu praxisfremd sind. Sowohl in den IFRS-Basis- und Updateseminaren als auch in dem vor allem von CPA besuchten Seminar „IFRS for Capital Markets“ werden Fallstudien benutzt, wobei die Fallstudien in dem für CPA konzipierten Seminar etwas einfacher strukturiert sind. Dies könnte ein Grund dafür sein, warum die CPA eine höhere Unzufriedenheit mit dem Praxisbezug der Fallstudien zeigen.

---

<sup>914</sup> Bezüglich der Forschungsempfehlungen zu diesem Themenkreis siehe Abschnitt 6.2.2.

<sup>915</sup> Vgl. Anhang B.17 zur Gegenüberstellung der von den Kollektiven angegebenen Gründe.

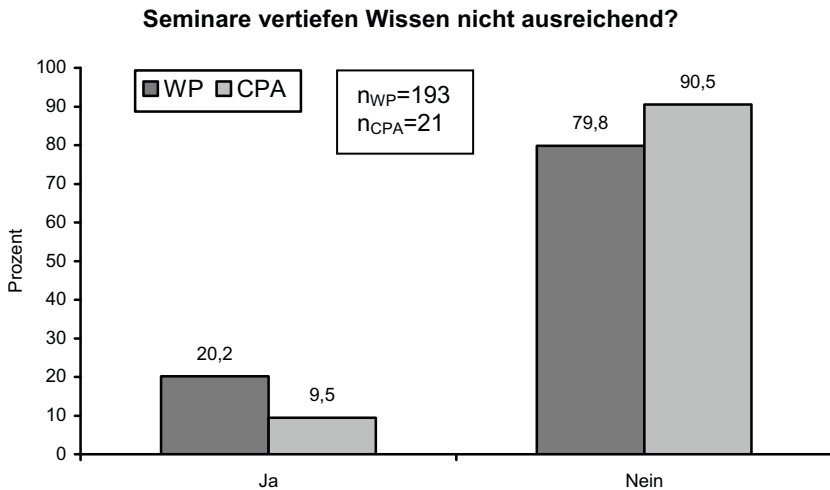


**Abbildung 46: Häufigkeiten Praxisnähe Fallstudien, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

#### 5.4.1.3.10 Wissensvertiefung durch Seminare

Die IFRS-Seminare sind in ein Selbststudium, das auf den Wissenserwerb, und eine Präsenzveranstaltung, die auf Wissensvertiefung und Vermittlung eines Gesamtverständnisses ausgerichtet ist, aufgeteilt. Daher wurden die Kandidaten befragt, ob sie die Wissensvertiefung in den Seminaren für ausreichend halten. Auch bei dieser Frage ist die Einschätzung der beiden Kollektive unterschiedlich. 19,2 % der Gesamtstichprobe ( $n_{\text{Alle}}=41$ ) halten die Wissensvertiefung in den Seminaren nicht für ausreichend. Diese Einschätzung ist bei den WP ( $n_{WP}=39$ , 20,2 %) relativ stärker ausgeprägt als bei den CPA ( $n_{CPA}=2$ , 9,5 %). Das nachfolgende Balkendiagramm visualisiert die Ausprägungen der Kollektive:





**Abbildung 47: Häufigkeiten Wissensvertiefung durch Seminare, getrennt nach Kollektiven WP und CPA**

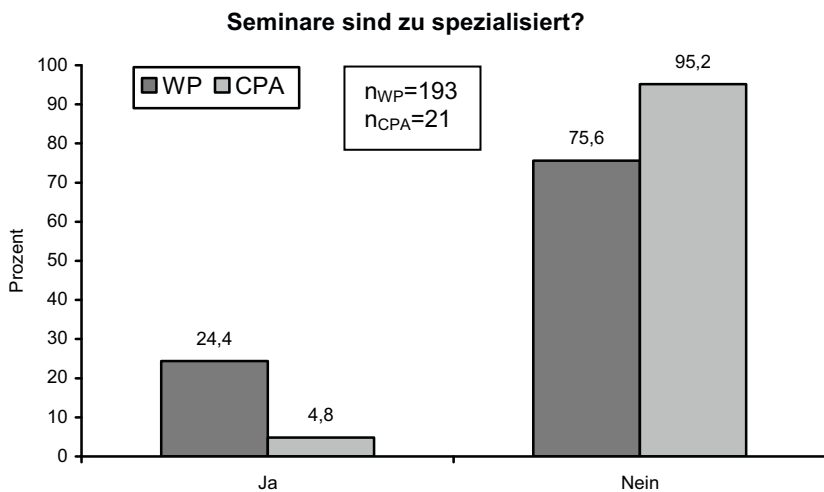
Der Unterschied zwischen den Kollektiven könnte darauf zurückzuführen sein, dass die CPA weniger Vorwissen haben und daher mit dem vermittelten Wissen aus den Seminaren unzufriedener sind.

#### 5.4.1.3.11 Spezialisierungsgrad der Seminare

Ein weiterer Einflussfaktor auf eine nicht adäquate Wissensvermittlung durch die vorhandene IFRS-Lerninfrastruktur könnte der Spezialisierungsgrad der Seminare sein. Mit Spezialisierungsgrad ist nicht eine Branchenspezialisierung gemeint, sondern die Frage, ob die in den IFRS-Seminaren behandelten Sachverhalte eine breite Kenntnis der Themen vermitteln oder ob die besprochenen Themen aus Sicht der Teilnehmer Spezialfälle sind, die in der praktischen Arbeit von geringer oder ohne Relevanz sein werden.<sup>916</sup> 22,4 % ( $n_{Alle}=48$ ) der Befragten antworten, die IFRS-

<sup>916</sup> Vgl. Anhang B.17 zur Gegenüberstellung der von den Kollektiven angegebenen Gründe.

Seminare seien ihnen zu spezialisiert, wobei auch hier wieder eine unterschiedliche Verteilung zwischen den Kollektiven erkennbar ist. 24,4 % der WP ( $n_{WP}=47$ ) halten die Seminare für zu spezialisiert, verglichen mit 4,8 % der CPA ( $n_{CPA}=1$ ). Ein Grund für die unterschiedliche Quote der Zufriedenheit könnte sein, dass die WP bereits mehr IFRS-Berufserfahrung haben und daher den Spezialisierungsgrad der behandelten Themen im Vergleich mit ihrer praktischen Arbeit einschätzen können. Abbildung 48 zeigt die gegebenen Antworten, nach Kollektiven getrennt



**Abbildung 48:** Häufigkeiten Spezialisierungsgrad Seminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

#### 5.4.1.3.12 Andere Gründe für eine nicht ausreichende Wissensvermittlung

Die Befragten sind über die Auswahl unter den vorgegebenen Antworten hinaus aufgefordert, andere Gründe anzugeben, warum ihnen nicht das notwendige Wissen durch die Lerninfrastruktur vermittelt wird. Anhalts-

punkte dazu liefern einige hier nachfolgend aufgeführte Antworten aus dem WP-Kollektiv.<sup>917</sup>

Als qualitative Argumente werden u. a. angegeben, die Seminare hätten zu wenig Bezug zu den IFRS-Standards und würden insgesamt nicht zu einem Gesamtverständnis eines IFRS-Standards beitragen. Einige Teilnehmer vermissen eine Branchenspezialisierung bei den Schulungen, beispielsweise für Mandanten aus der Investitionsgüterherstellung, für Energieversorger oder Immobilienunternehmen und ein ausreichendes Training-on-the-job. Unter dem Thema „Branchenspezialisierung“ lässt sich subsumieren, dass für die Steuerabteilung keine auf deren praktische Arbeit zugeschnittenen IFRS-Schulungen existieren. Weiterhin wird angemerkt, dass die Schulungsunterlagen als Unterlage zum Selbststudium nicht ausreichend sind und keine ausreichenden Verweise auf Wissensressourcen enthalten – firmenextern wie firmenintern (z. B. sog. Q&As (questions und answers) zu IFRS-Themen).

#### 5.4.1.3.13 Adäquate Vorkenntnisse bei IFRS-Basisseminaren

Von den Befragten WP und CPA sind knapp zwei Drittel ( $n_{\text{Alle}}=142$ , 66,4 %) der Meinung, dass die IFRS-Basisseminare ihren Vorkenntnissen entsprechen. In dem Kollektiv der WP sind sogar 67,4 % dieser Meinung ( $n_{\text{WP}}=130$ ) gegenüber 57,1 % in dem CPA-Kollektiv ( $n_{\text{CPA}}=12$ ). 16,8 % der Befragten konnten die Frage nicht beantworten ( $n_{\text{Alle}}=36$ ).<sup>918</sup>

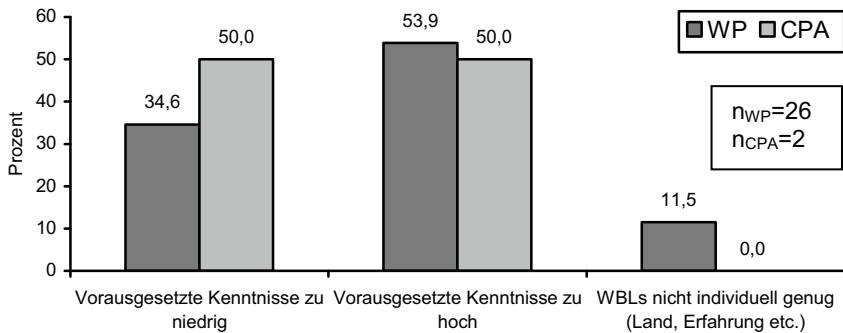
Es wurden – getrennt nach Kollektiven – die folgenden Gründe angegeben, wobei nicht alle Probanden, die mit nein geantwortet haben, auch Gründe angegeben haben.<sup>919</sup>

---

<sup>917</sup> Die Anhänge B.17.1 (WP) und B.17.2 (CPA) enthalten die vollständig kategorisierten und ausgezählten Antworten.

<sup>918</sup> Vgl. Anhang B.18 mit einer Gegenüberstellung der Antworthäufigkeiten und die Anhänge B.18.1 und B.18.2 für eine Trennung nach WP- und CPA-Kollektiv.

<sup>919</sup> Darüber hinaus haben nicht alle Probanden Gründe angegeben.



**Abbildung 49: Häufigkeiten Gründe für nicht adäquate Vorkenntnisse, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

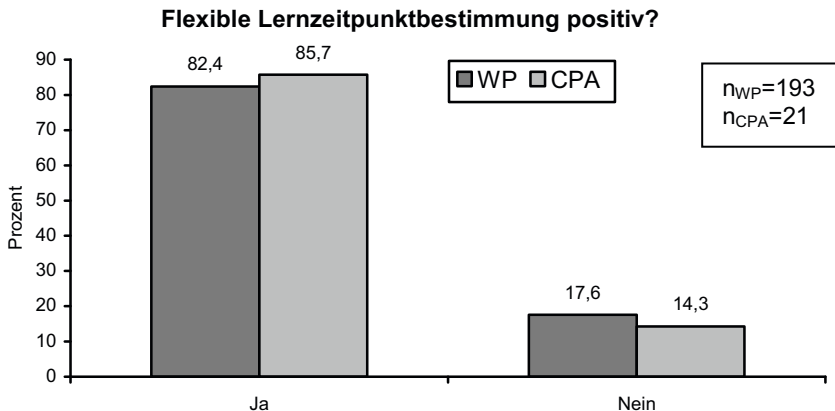
In den Antworten beider Kollektive zeigt sich die Heterogenität der Vorkenntnisse der Befragten. Von den Befragten, die der Meinung waren, dass die IFRS-Basisseminare nicht ihren Vorkenntnissen entsprechen, sind für 35,7 % ( $n_{Alle}=10$ ) die vorausgesetzten Vorkenntnisse zu niedrig und für 53,6 % ( $n_{Alle}=15$ ) die vorausgesetzten Vorkenntnisse zu hoch. Bei den CPA gaben je 50,0 % ( $n_{CPA}=1$  jeweils) an, dass die vorausgesetzten Kenntnisse entweder zu niedrig oder zu hoch sind.<sup>920</sup>

Auf die unterschiedlichen Vorkenntnisse kann nur reagiert werden, indem je nach Ausprägung der theoretischen Vorkenntnisse und praktischen Erfahrungen unterschiedliche Lerngruppen gebildet werden. Hierzu wäre jedoch ein Test vor dem eigentlichen Seminar notwendig, um die Vorkenntnisse abzu prüfen. Es erscheint jedoch fraglich, ob unter Kosten Gesichtspunkten für den Arbeitgeber eine weitere Unterteilung von Lerngruppen sinnvoll erscheint.

<sup>920</sup> Aufgrund der geringen Antwortrate der CPA kann das Ergebnis nur orientierenden Charakter haben.

#### 5.4.1.3.14 Flexibilität Lernzeitpunkt und Lerntempo

Es wird ermittelt, ob die Flexibilität des Lernzeitpunktes und des Lerntempos von den Teilnehmern als positiv angesehen wird. Danach empfinden es 82,7 % ( $n_{\text{Alle}}=177$ ) der Befragten als positiv, dass sie den Lernzeitpunkt für ihr Selbststudium mit WBL selbst bestimmen können. Da die WBL aus dem Intranet heruntergeladen und offline bearbeitet werden können, sind sie örtlich flexibel von den Mitarbeitern nutzbar. Das Ergebnis für das WP- und das CPA-Kollektiv zeigt eine ähnliche Verteilung und ist in der nachfolgenden Abbildung gegenübergestellt.<sup>921</sup>

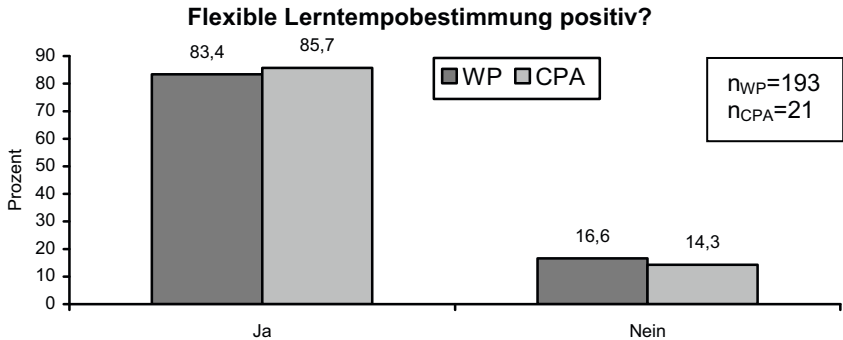


**Abbildung 50: Häufigkeiten Flexibilität Lernzeitpunkt, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Die Flexibilität des Lerntempos bei der Bearbeitung der WBL wird von der überwiegenden Mehrheit der Befragten als positiv eingeschätzt ( $n_{\text{Alle}}=179$ , 83,6 %).<sup>922</sup> Die getrennten Kollektive zeigen eine ähnliche Verteilung, die in Abbildung 51 dargestellt ist.

<sup>921</sup> Die Anhänge B.19 bis B.19.2 stellen die ermittelten Häufigkeiten für die Variablen dar, die sich mit der Flexibilität von WBL beschäftigen.

<sup>922</sup> Vgl. Anhang B.19 mit der Gegenüberstellung der Kollektive und Anhänge B.19.1 und B.19.2 für die getrennte Auswertung von WP und CPA.



**Abbildung 51: Häufigkeiten Flexibilität Lerntempo, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

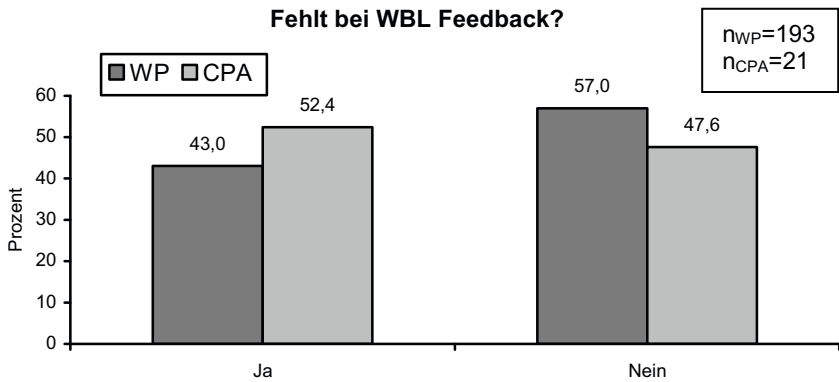
#### 5.4.1.3.15 Fachliches Feedback bei WBL

Bei der Bearbeitung der WBL ist für den Lernerfolg von Bedeutung, ob die Teilnehmer fachliches Feedback erhalten.<sup>923</sup> Daher wurde diese Variable zur fachlichen Rückmeldung bei den WBL in den Fragebogen aufgenommen.<sup>924</sup> Die Kollektive zeigen im Vergleich das in Abbildung 52 dargestellte Ergebnis. Es bestätigt, dass das Feedback zu den WBL offensichtlich nicht ausreicht. 43,0 % der WP (n<sub>WP</sub>=83) und sogar 52,4 % der CPA (n<sub>CPA</sub>=11) vermissen Feedback bei der Bearbeitung der WBL, dies sind bezogen auf die Gesamtstichprobe 43,9 % (n<sub>Alle</sub>=94). Als mögliche Lösung bietet sich der von den Teilnehmern gemachte Lösungsvorschlag der „IFRS Community Rooms“ an.<sup>925</sup>

<sup>923</sup> Vgl. weiterführend zur Untersuchung von Feedback zum Lernerfolg auch *Karg, Ulrike* (2005), S. 92, die das Feedback über den eigenen Lernerfolg als besonders bedeutsam ansieht. Vgl. auch *Haack, Johannes* (2002), S. 134, der feststellt, dass Lernende oft äußere Unterstützung bevorzugen und sie daher offene, multimediale Lernumgebungen als frustrierend und nicht motivationsfördernd empfinden.

<sup>924</sup> Vgl. Anhang B.20 mit der Gegenüberstellung der Kollektive und Anhänge B.20.1 und B.20.2 für die getrennte Auswertung von WP und CPA.

<sup>925</sup> Vgl. dazu Ausführungen in Abschnitt 5.4.1.3.4. Die Einrichtung von „IFRS Community Rooms“ wird von den Teilnehmern ausdrücklich begrüßt. Damit würde das Konzept des „Blended Learning“ in der Praxis umgesetzt.



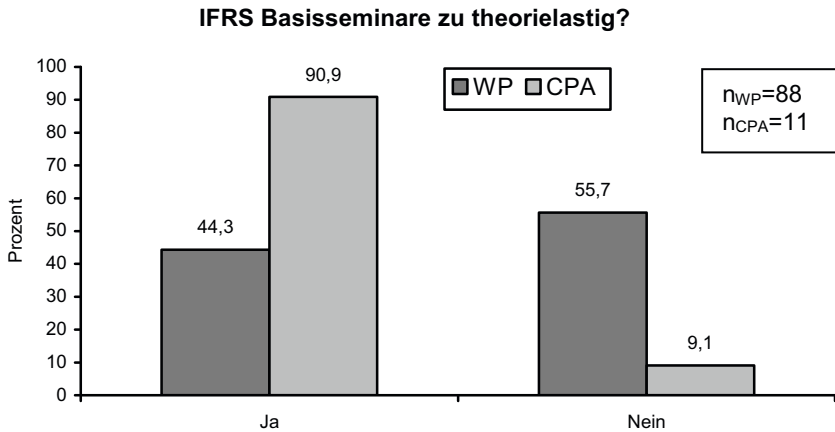
**Abbildung 52: Häufigkeiten Feedback WBL, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

#### 5.4.1.3.16 Theorielastigkeit IFRS-Basisseminare/IFRS for Capital Markets

Eine Vielzahl der Befragten konnte die Frage nach der Einschätzung der Theorielastigkeit der IFRS-Basisseminare nicht beantworten ( $n_{\text{Alle}}=115$ , 53,7 %).<sup>926</sup> Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich die Frage auf die derzeit angebotenen IFRS-Basisseminare (neues Konzept) oder „IFRS for Capital Markets“ bezogen haben und viele der Befragten diese Seminare nicht kennen. Schließt man diese Personen aus der weiteren Betrachtung aus, so halten 49,5 % ( $n_{\text{Alle}}=49$ ) die IFRS-Basisseminare oder „IFRS for Capital Markets“ für zu theoretisch, 50,5 % ( $n_{\text{Alle}}=50$ ) halten sie nicht für zu theoretisch. Bei dieser Frage fallen die Kollektive in der Verteilung stark auseinander, wie das nachfolgende Diagramm zeigt.

44,3 % der WP ( $n_{\text{WP}}=39$ ) und sogar 90,9 % ( $n_{\text{CPA}}=10$ ) der CPA halten die IFRS-Basisseminare für zu theoretisch. Personen, die diese Frage nicht

<sup>926</sup> Die Anhänge B.21.1 und B.21.2 enthalten die Häufigkeitsauszählung der Einschätzung zur Theorielastigkeit der IFRS-Basisseminare getrennt nach Kollektiven, in der relativen Betrachtung auch die Personen, die nicht geantwortet haben. Eine Gegenüberstellung der Kollektive ist Anhang B.21 unter Ausschluss der Personen, die nicht geantwortet haben, zu entnehmen.



**Abbildung 53: Häufigkeiten Theorielastigkeit IFRS-Basisseminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

beantwortet haben, sind dabei nicht berücksichtigt. Die Antwort der Probanden deckt sich mit den qualitativen Aussagen nach mehr Praxisbezug. Hier besteht offensichtlich akuter Anpassungsbedarf in der Methodik der IFRS-Basisseminare.<sup>927</sup>

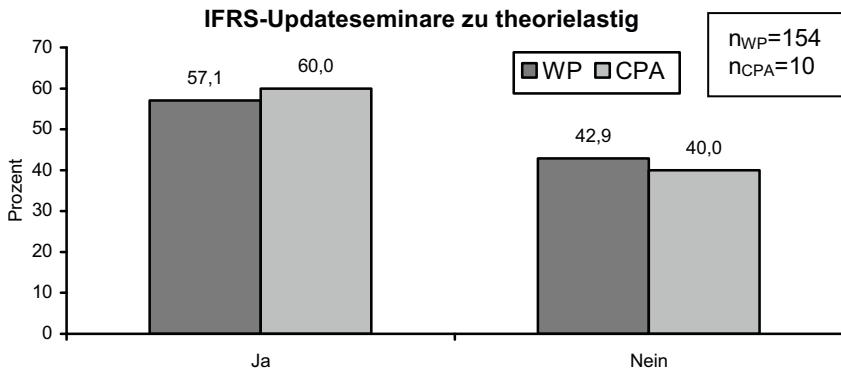
#### 5.4.1.3.17 Theorielastigkeit IFRS-Updateseminare

In der Gesamtstichprobe halten 57,3 % der Befragten ( $n_{Alle}=94$ ) die IFRS-Updateseminare für zu theoretisch, 42,7 % ( $n_{Alle}=70$ ) sind nicht dieser Meinung, wenn man die Personen ausschließt, die die Frage nicht beantworten konnten.<sup>928</sup> Abbildung 54 stellt die Kollektive mit ihrer Einschätzung gegenüber.

<sup>927</sup> Es ist zu beachten, dass die Teilnehmerzahlen für die einzelnen Seminartypen aus Anhang B.12 und B.12.1 nicht kongruent zu den Antworten auf die Frage nach der Einschätzung zu den Seminaren sind.

<sup>928</sup> In Anhang B.22 sind die Ja/Nein-Antworten der Kollektive gegenübergestellt. die Anhänge B.22.1 und B.22.2 enthalten die Auszählung für die Gruppe der WP bzw. CPA. Die Teilnehmerzahlen für die einzelnen Seminartypen sind nicht kongruent zu den Antworten auf die Frage nach der Einschätzung zu den Seminaren.





**Abbildung 54: Häufigkeiten Theorielastigkeit IFRS-Updateseminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Die Meinungen von WP und CPA decken sich bezüglich ihrer Anteile nahezu. Von den WP halten 57,1 % ( $n_{WP}=88$ ) das IFRS-Updateseminar für zu theoretisch, aus dem CPA-Kollektiv sind es 60,0 % ( $n_{CPA}=6$ ). Die Tatsache, dass über die Hälfte der Befragten die IFRS-Updateseminare als zu theoretisch empfinden, könnte darauf beruhen, dass einzelne Personen aus der IFRS Expert Group als Referenten eingesetzt werden, die sich auf bestimmte Einzelthemen, wie z. B. die Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen oder Derivaten, spezialisiert haben. Deren Seminarvorträge werden von den Teilnehmern als zu spezialisiert und nicht praxisrelevant empfunden.

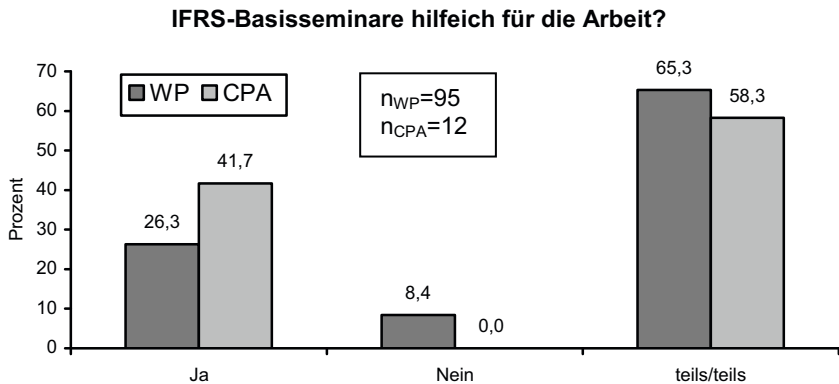
Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die derzeitigen Seminare – unabhängig davon, ob sie Basiswissen vermitteln oder der Aktualisierung dienen – gemäß Einschätzung der Befragten mit mehr Praxisbezug gefüllt werden sollten.

#### 5.4.1.3.18 Gesamteinschätzung IFRS-Basisseminare / IFRS for Capital Markets

Das generelle Urteil zu den derzeit angebotenen Seminaren, die ein Basiswissen in internationaler Rechnungslegung vermitteln – IFRS-Ba-

siseminare und IFRS for Capital Markets – fällt insgesamt nicht sehr positiv aus.<sup>929</sup> Betrachtet man die Gesamtstichprobe, so konnte die Frage von 50,0 % der Befragten nicht beantwortet werden. Diese Personen werden aus der weiteren Betrachtung ausgeschlossen. Die Antworten der verbliebenen Kandidaten ( $n_{\text{Alle}}=107$ ) zeigt Abbildung 55.

Lediglich 26,3 % der WP ( $n_{\text{WP}}=25$ ) und 41,7 % der CPA ( $n_{\text{CPA}}=5$ ) finden die IFRS-Basisseminare hilfreich für ihre Arbeit. Für 65,3 % der WP ( $n_{\text{WP}}=62$ ) und 58,3 % der CPA ( $n_{\text{CPA}}=7$ ) stellen die Seminare nur teilweise eine Unterstützung für ihre praktische Arbeit in IFRS dar. Die Gründe dafür wurden bereits in den vorherigen Abschnitten erläutert.<sup>930</sup>



**Abbildung 55: Häufigkeiten Gesamteinschätzung IFRS-Basisseminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

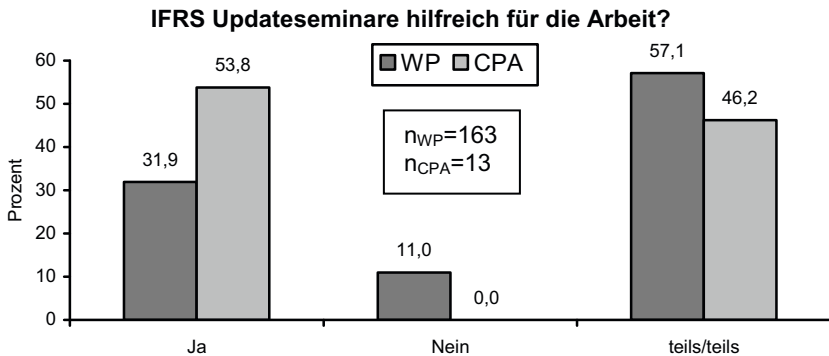
<sup>929</sup> Vgl. dazu die Anhänge B.23.1 und B.23.2.

<sup>930</sup> Auch bei dieser Antwort stellt sich die Frage nach der Erwartungshaltung der Teilnehmer. Eine nur teilweise positive Antwort kann auch bedeuten, dass die Schulungsmaßnahme durch Selbststudium flankiert werden muss.

#### 5.4.1.3.19 Gesamteinschätzung IFRS-Updateseminare

Zu den derzeit angebotenen Updateseminaren, die jährlich eine Aktualisierung des Basiswissens mit aktuellen Themen der internationalen Rechnungslegung anbieten, können 17,8 % der Befragten ( $n_{\text{Alle}}=38$ ) keine Antwort geben, da sie die Seminare bisher nicht besucht haben. Die Gesamteinschätzung der Teilnehmer unter Ausschluss dieser Personen aus der weiteren Betrachtung zeigt, nach Kollektiven getrennt, folgende Grafik.<sup>931</sup>

Auch bei der Gesamteinschätzung zu den IFRS-Updateseminaren fällt die Meinung der Befragten je nach Kollektiv auseinander. Die Quote der Zustimmung zu der Aussage, das Seminar sei hilfreich für die Arbeit, ist jedoch höher als bei den IFRS-Basisseminaren. 31,9 % der WP ( $n_{\text{WP}}=52$ ) und 53,8 % der CPA ( $n_{\text{CPA}}=7$ ) geben an, die IFRS-Updateseminare seien hilfreich für ihre Arbeit.<sup>932</sup> 11,0 % der WP ( $n_{\text{WP}}=18$ ) und kein CPA sehen



**Abbildung 56:** Häufigkeiten Gesamteinschätzung IFRS-Updateseminare, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

<sup>931</sup> Vgl. Anhänge B.24.1 und B.24.2. Die absoluten Werte sind in Anhang B.24 aufgeführt.  
<sup>932</sup> Prozentuale Angabe unter Ausschluss der Personen, die nicht geantwortet haben.

die Seminare als nutzlos für ihre Arbeit an. Eine teilweise Unterstützung der praktischen Arbeit durch die IFRS-Updateseminare sehen 57,1 % der WP ( $n_{WP}=93$ ) und 46,1 % der CPA ( $n_{CPA}=6$ ). Insgesamt betrachtet ist damit die Zustimmung der CPA – unter Berücksichtigung der Personen mit einer Antwort „teils/teils“ – größer als die der WP. Auch dieses Ergebnis könnte dadurch bedingt sein, dass die WP bereits mehr berufliche Praxis bei Mandanten mit IFRS-Rechnungslegung sammeln konnten und daher dem Sinn der Seminare kritischer gegenüberstehen. Mögliche Gründe für eine Ablehnung oder nur teilweise Zustimmung wurden bereits bei den verschiedenen lerninfrastrukturellen Variablen diskutiert.

Für die Betrachtung eines signifikanten Zusammenhangs zwischen der Lernstrategie und der generellen Zufriedenheit mit der Lerninfrastruktur wurde ein Chi-Quadrat-Test durchgeführt. Für die Lernstrategie und die Zufriedenheit mit den IFRS-Updateseminaren konnte exemplarisch am WP-Kollektiv ein signifikanter Zusammenhang nachgewiesen werden, der jedoch nur eine sehr geringe Stärke zeigt ( $\chi^2_{WP}=12,080$ ),  $df_{WP}=4$ ,  $C_{WP}=0,270$ ,  $p_{WP}=0,017$ ). Abweichungen ergeben sich insbesondere bei den Vertretern mit „surface approach“. In dieser Gruppe sehen mehr Personen als erwartet (Residuum +4,8) das IFRS-Update als nicht hilfreich für ihre Arbeit an, während weniger als erwartet teilweise zufrieden sind (Residuum -4,7). Hier müsste näher untersucht werden, welche Gründe dazu geführt haben, dass insbesondere Personen mit „surface approach“ nicht mit dem IFRS-Updateseminar zufrieden sind.<sup>933</sup>

#### 5.4.1.3.20 Seminarunterlagen

Die Seminarunterlagen sind ein integraler Bestandteil des Seminarkonzepts und dienen dazu, das Selbststudium vor dem Seminarvortrag zu

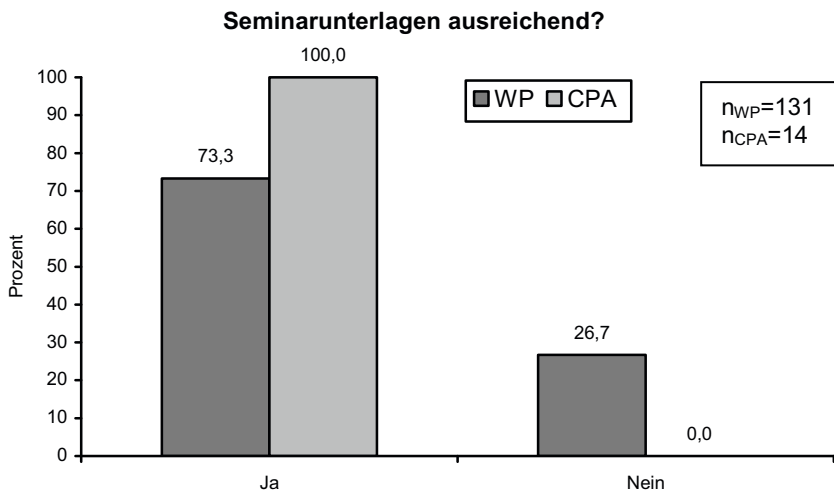
---

<sup>933</sup> Die Ergebnisse der Untersuchung von Zufriedenheitsmaßen im Zusammenhang mit der Lernstrategie für die vorhandene Lerninfrastruktur sind in Anhang C.10 dargestellt.

begleiten und den Seminarvortrag nachzuvollziehen. Weiterhin sollen sie dazu anregen, im Anschluss an das Seminar mithilfe von Literaturhinweisen ggf. noch tiefer in bestimmte Sachverhalte einzusteigen. Daher wurde den Teilnehmern die Frage gestellt, ob die Seminarunterlagen als angemessen angesehen werden. Hierbei wurde nicht zwischen den IFRS-Basis- und -Updateseminaren unterschieden, da die Unterlagen im Wesentlichen gleich aufgebaut sind: Die Ordner enthalten die Vortragspräsentationen in gedruckter Form.

Von allen Befragten konnten 69 (32,2 %) die Frage nicht beantworten und werden daher aus der weiteren Betrachtung ausgeschlossen.<sup>934</sup>

Grafisch stellt sich die Zufriedenheit mit den Seminarunterlagen folgendermaßen dar:



**Abbildung 57: Häufigkeiten Zufriedenheit mit Seminarunterlagen, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

<sup>934</sup> Die Zufriedenheit mit Seminarunterlagen zeigen die Anhänge B.25, als Gegenüberstellung der Kollektive WP/CPA, und B.25.1 und B.25.2, .nach Kollektiven getrennt

Danach ist die überwiegende Zahl der Befragten – 73,3 % der WP ( $n_{WP}=96$ ) und 100 % der CPA ( $n_{CPA}=14$ ) – mit den Seminarunterlagen zufrieden. Die Personen, denen die Seminarunterlagen als nicht adäquat erscheinen, haben die Möglichkeit, offen Verbesserungsvorschläge zu äußern.

Gründe für unzureichende Seminarunterlagen wurden nur von den WP geäußert.<sup>935</sup> Als besonders wichtig sind die folgenden Hinweise anzusehen: Auch für die Seminarunterlagen wird auf der einen Seite mehr Bezug zum IFRS-Standard gefordert, auf der anderen Seite wird auch eine höhere Praxisrelevanz angeregt. Der Detaillierungsgrad der Unterlagen wird sehr unterschiedlich beurteilt. Generell wird aber angeregt, dass Übersichten für die einzelnen Themenbereiche zur Gliederung des Stoffes – ggf. auch mit Grafiken und synoptisch – eingefügt werden sollten.<sup>936</sup> Wiederholt werden in den Seminarunterlagen auch die Branchenspezialisierung und der Verweis auf Wissensressourcen vermisst, wie es auch bereits für die WBL und die Vorträge der Fall ist.<sup>937</sup> Interessant ist, dass auch hier Teilnehmer die Einführung einer Lernzielkontrolle vermissen. Diese war in Form von Verständnisfragen in den Seminarunterlagen des alten Schulungskonzepts für die IFRS-Basisseminare enthalten, wurde allerdings aus den Schulungsunterlagen des neuen Konzepts entfernt. Eine Lernzielkontrolle erfolgt nur noch am Ende der WBL für die IFRS-Basisseminare.

---

<sup>935</sup> Vgl. Anhang B.25.1.

<sup>936</sup> Vgl. zur Visualisierung durch Grafiken *Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina* (1998a), S. 149, und *Schnotz, Wolfgang* (2002), S. 71-72, zur kognitiven Verarbeitung von Diagrammen, wonach Lernende mit höherem Vorwissen eher befähigt sind, nach übergreifenden visuellen Mustern zu suchen.

<sup>937</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.12 bezüglich der fehlenden Branchenspezialisierung und nicht ausreichendem Verweis auf Wissensressourcen, die von den Teilnehmern der empirischen Untersuchung als Gründe für eine nicht ausreichende Wissensvermittlung gesehen werden.

Darüber hinaus wünschen sich die Teilnehmer eine verstärkte Vermittlung von Interpretationsspielräumen bei IFRS-Sachverhalten.<sup>938</sup> Dies beinhaltet eine stärkere Verknüpfung mit den organisationalen Regelungen.<sup>939</sup>

#### 5.4.1.3.21 Pädagogische Fähigkeiten des Referenten

Der Beurteilung der Teilnehmer, ob sie die pädagogischen Fähigkeiten des Referenten in den IFRS-Seminaren für wichtig halten, wurde auf einer *Likert*-Skala mit fünf Stufen (Minimum 1 = keine Zustimmung, Maximum 5 = volle Zustimmung) abgefragt, wobei die Spannweite der gemessenen Werte 4 beträgt.<sup>940</sup> Zu beachten ist, dass nicht die tatsächliche Zufriedenheit abgefragt wurde, sondern die Einschätzung, ob aus Sicht der Teilnehmer die pädagogischen Fähigkeiten des Referenten ein kritischer Erfolgsfaktor für das IFRS-Seminargeschehen sind. Die wichtigsten Kennzahlen zeigt nachfolgende Tabelle 2:<sup>941</sup>

**Tabelle 2: Statistische Kennzahlen: Beitrag pädagogischer Fähigkeiten des Referenten zum Seminarerfolg**

	Alle	WP	CPA
Mittelwert	4,308	4,269	4,667
Median	5,000	5,000	5,000
Varianz	1,097	1,167	0,333
Standardabweichung	1,047	1,080	0,577
Minimum	1,000	1,000	3,000
Maximum	5,000	5,000	5,000
Spannweite	4,000	4,000	2,000

<sup>938</sup> Vgl. Abschnitt 3.4.1 zu den konstruktivistischen Anforderungen an Seminare bezüglich ähnlicher Deutungsmuster.

<sup>939</sup> Bezüglich der Theorie des organisationalen Lernens wird auf Abschnitt 3.3.1 verwiesen. Die Teilnehmer wünschen hier die Verknüpfung von individueller mit kollektiver Auslegung von Sachverhalten, um ihre Wissensstrukturen im konstruktivistischen Sinne um die organisationale Interpretation zu ergänzen.

<sup>940</sup> Die Spannweite wird auch als Range bezeichnet. Sie ist definiert als die Differenz zwischen Minimum und Maximum, schöpft jedoch nur die Information von zwei Messwerten aus. Vgl. *Diekmann, Andreas* (2007), S. 678-679.

<sup>941</sup> Das Ergebnis ist Anhang B.26 als Gegenüberstellung der Kollektive zu entnehmen.

Die Werte von WP- und CPA-Kollektiv zeigen einen ähnlichen Mittelwert mit einer Tendenz bei den CPA, die pädagogischen Fähigkeiten des Referenten als wichtiger für den Seminarerfolg einzuschätzen als die WP. Die Varianz und die Standardabweichung<sup>942</sup> der Werte sind bei den CPA wesentlich geringer als bei den WP. Dies könnte an der Größe des Kollektivs der CPA liegen. Die Mitte der Verteilung liegt bei dem Wert 3.<sup>943</sup>

Als Schlussfolgerung ist aus dieser Antwort zu ziehen, dass die Auswahl der Referenten nach ihren pädagogischen Fähigkeiten erfolgen sollte und diese ggf. gesondert zu schulen sind.

#### 5.4.1.3.22 Einfluss des Teilnehmers auf die Seminargestaltung

Auch die Einschätzung der Teilnehmer, ob sie selbst einen Einfluss auf die Seminargestaltung haben, wurde auf der fünfstufigen *Likert*-Skala abgefragt.<sup>944</sup> Tabelle 3 fasst die wichtigsten statistischen Kennziffern zusammen.

**Tabelle 3:**                    **Statistische Kennzahlen:**  
                                 **Einfluss des Teilnehmers auf Seminarerfolg**

	Alle	WP	CPA
Mittelwert	2,804	2,751	3,286
Median	3,000	3,000	3,000
Varianz	1,332	1,302	1,414
Standardabweichung	1,154	1,141	1,189
Minimum	1,000	1,000	1,000
Maximum	5,000	5,000	5,000
Spannweite	4,000	4,000	4,000

<sup>942</sup> Die Varianz einer Variablen ist definiert als das Quadrat der Standardabweichung, wobei die Standardabweichung die Wurzel aus der durchschnittlichen quadratischen Abweichung vom Mittelwert ist. Die Standardabweichung schöpft damit im Gegensatz zur Range alle Messwerte aus. Vgl. *Diekmann, Andreas* (2005), S. 563-564.

<sup>943</sup> Der Median ist die exakte Mitte einer Verteilung, deren Realisationen aufsteigend nach der Größe geordnet werden. Vgl. *Kühnel, Steffen-M./Krebs, Dagmar* (2007), S. 68.

<sup>944</sup> Vgl. Anhang B.26.



Bei dieser Frage zeigt sich eine geringere Zustimmung als bei der zuvor gestellten Frage zu den pädagogischen Fähigkeiten, da der ermittelte Mittelwert nur knapp unter dem Wert für eine 50 %-ige Zustimmung liegt. Die Probanden schätzen ihren Einfluss auf die Seminargestaltung als nicht sehr hoch ein. Allerdings liegt der Mittelwert bei den CPA wiederum höher als bei den WP. Sie schätzen ihren Einfluss also insgesamt etwas höher ein. Ihr Mittelwert liegt mit 3,286 über dem Wert für eine 50 %-ige Zustimmung. Diese Frage kann nur eine erste Indikation geben, wie die Teilnehmer an den IFRS-Fortbildungsveranstaltungen ihre Möglichkeit der Einflussnahme einschätzen. Hier ist zu empfehlen, die Möglichkeiten einer Einflussnahme näher zu untersuchen und ob die Einführung solcher Möglichkeiten zu einer höheren Zufriedenheit der Teilnehmer führt.<sup>945</sup>

#### 5.4.1.3.23 Rangfolge Lehrmethoden IFRS-Basisseminare

Bei der Untersuchung der Subdimension „Wissensvermittlung“ steht die Einschätzung der eingesetzten Lehrmethoden durch die Probanden im Vordergrund. Für beide Seminargruppen – IFRS-Basisseminar und IFRS-Updateseminar – werden die bevorzugten Lehrmethoden von den Teilnehmern in eine Rangfolge gebracht.<sup>946</sup> In der folgenden Abbildung 58 wurde nicht zwischen den Kollektiven unterschieden, sondern eine generelle Rangfolge der Lehrmethoden nach Präferenz der Teilnehmer gebildet. Die anderen Lehrmethoden, die genannt werden konnten, kamen im Ranking immer auf den letzten Platz und werden daher bei den Rängen nicht genannt.

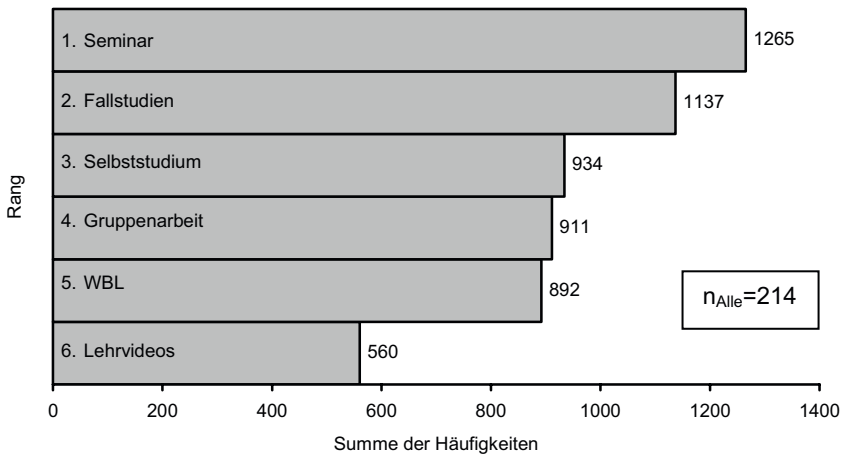
Aus dem Ranking lässt sich ableiten, dass die bereits eingesetzten Lehrmethoden des Seminars mit Fallstudien und Selbststudium die ersten drei Rangplätze belegen. Die Gruppenarbeit belegt mit Rang 4 einen

---

<sup>945</sup> Vgl. Abschnitt 6.2.6 zu weiteren Forschungsempfehlungen in diesem Teilbereich.

<sup>946</sup> Vgl. Anhang B.27.

mittleren Rangplatz. Die bisher eingesetzten WBL erreichen Rang 5 und damit nur einen hinteren Rangplatz.<sup>947</sup> Ein Grund dafür könnte der hohe Zeiteinsatz sein, der für die WBL notwendig ist, und insbesondere von Mitgliedern der Prüfungsabteilung („Assurance“) bei der hohen Arbeitsbelastung nur schwer geleistet werden kann. Lehrvideos spielen bei den Lehrmethoden offensichtlich mit Rangplatz 6 keine wesentliche Rolle.<sup>948</sup>



**Abbildung 58: Ranking Lehrmethoden IFRS-Basisseminare Gesamtstichprobe**

Die Analyse der anderen Lehrmethoden ergibt, dass insbesondere intranetbasierte Fallstudien gewünscht werden. Darüber hinaus sollten auch für die Personen mit IFRS-Basiswissen Fachdiskussionsgruppen eingerichtet<sup>949</sup> und zusätzliche Fachliteratur für das Selbststudium zur Verfügung gestellt werden.

<sup>947</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.8 zur Interaktivität des WBL und deren Teilnehmereinschätzung.

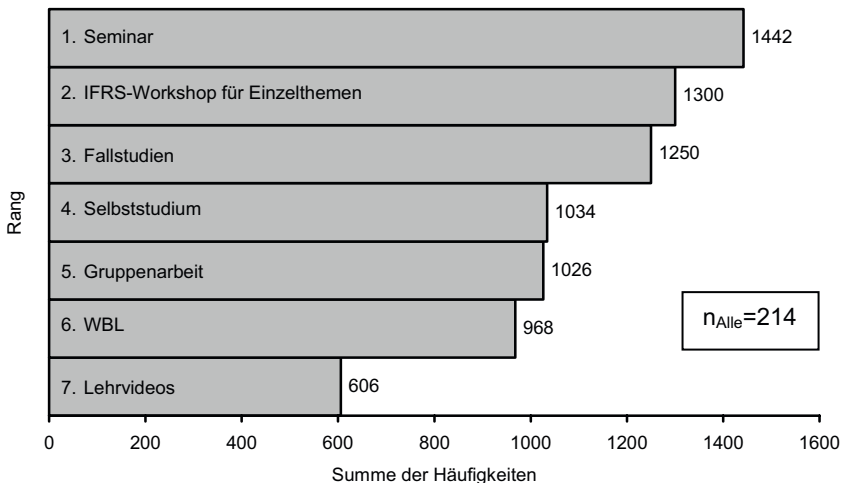
<sup>948</sup> Im Sinne einer Anforderungsanalyse wäre hier für die Zukunft zu erfragen, wie die Einschätzung der Teilnehmer zu sog. „Webcasts“ oder „Webblogs“ zu IFRS-Themen ausfallen würde. Diese sind als gesondertes Lehrmedium anzusehen. Bei der Vermittlung von prüfungstechnischen Themen werden diese bereits eingesetzt.

<sup>949</sup> Vgl. zu den bereits eingerichteten Fachdiskussionsgruppen („Workshops“) im Rahmen der Aktualisierung von bereits erworbenem IFRS-Wissen Abschnitt 5.3.1.4.5.2.

#### 5.4.1.3.24 Rangfolge Lehrmethoden IFRS-Updateseminare

Bei der Ermittlung der Rangfolge wurde neben den Lehrmethoden, die auch bei den IFRS-Basisseminaren abgefragt wurden, eine weitere Lehrmethode eingefügt. Diese ist das Abhalten von Workshops zu speziellen IFRS-Themen in loser Reihenfolge, um das bereits erworbene Wissen ständig zu aktualisieren. Mit diesen Workshops haben die Teilnehmer die Möglichkeit der Auswahl, solch einen Workshop zu besuchen oder nicht. Sie können damit ihre Schulungserfordernisse auf ihre praktische Arbeit ausrichten. Der Workshop ist streng genommen keine eigenständige Lehrmethode, sondern eine Lehrform, die mehrere Methoden vereint. Es handelt sich methodisch um Kurzvorträge, kombiniert mit Gruppendiskussionen und Fallstudien, soweit diese aus der Praxis abgeleitet werden können.

Die Ermittlung der Rangfolge für die Gesamtstichprobe stellt sich grafisch wie folgt dar:<sup>950</sup>



**Abbildung 59: Ranking Lehrmethoden IFRS-Updateseminare Gesamtstichprobe**

<sup>950</sup> Vgl. Anhang B.28.

Danach ist die Reihenfolge gegenüber den IFRS-Basisseminaren leicht verändert. Die Workshops gelangen im Ranking auf Platz 2 nach dem Seminar. Daraus lässt sich ableiten, dass die Lehrform des Workshops von den Teilnehmern als effizient und sinnvoll empfunden wird. Dies deckt sich auch mit der Forderung nach einer höheren Schulungsfrequenz, die von den Teilnehmern geäußert wird.<sup>951</sup> Bei den Teilnehmern der IFRS-Updateseminare wird das Selbststudium nicht höher eingeschätzt als bei den IFRS-Basisseminaren. Das lässt den Schluss zu, dass auf der Ebene der Prüfer mit mehr IFRS-Erfahrung das Selbststudium als weniger effiziente Lehrmethode angesehen wird, da hier eine Vorselektion von praxisrelevanten Themen erfolgen kann. WBL und Lehrvideos liegen erneut auf den hinteren Plätzen. Insbesondere bei der Aktualisierung des IFRS-Wissens scheint hier das WBL in der derzeit angebotenen Form nicht mehr sinnvoll, da das grundsätzliche Verständnis für die Standards, das gerade durch die WBL vermittelt werden soll, bereits vorhanden ist.

Als interessante Nennung bei den anderen Lehrmethoden ist die Versendung von Hörbeiträgen zu einzelnen IFRS-Themen zu nennen. Diese Hörbeiträge können auf Dienstreisen gehört werden und wurden bereits als Lehrform bei der Vorbereitung auf das Steuerberaterexamen für BFH-Urteile von vielen Teilnehmern benutzt. Diese Idee könnte als zusätzliches regelmäßiges Angebot aufgegriffen werden.

#### 5.4.1.4 Andere Kontextfaktoren

In Anlehnung an die Studie von *Laurillard*<sup>952</sup> sollte für die IFRS-Seminar Teilnehmer auch der Einfluss anderer Kontextfaktoren untersucht werden. Hierzu gehören die Arbeitsbelastung und die Reisetätigkeit (zwei Variablen). Die Arbeitsbelastung wird dabei von den Teilnehmern selbst eingeschätzt,

---

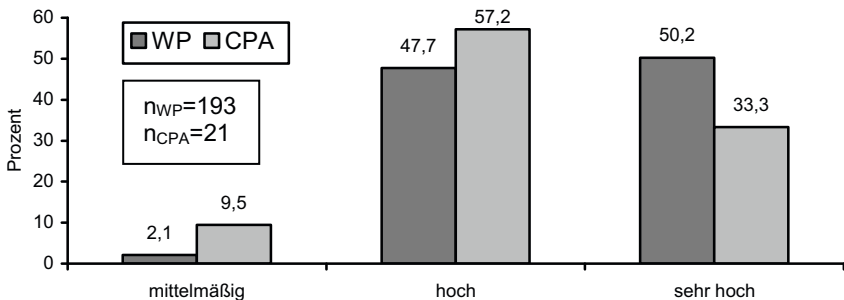
<sup>951</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.4.

<sup>952</sup> Vgl. Abschnitt 4.1.8.

jedoch nicht quantitativ anhand von Überstunden gemessen. Insofern ist die subjektive Einschätzung der Teilnehmer als Maß der Arbeitsbelastung mit Vorsicht zu interpretieren. Die Reisetätigkeit wird anhand der Anzahl auswärtiger Übernachtungen an drei Gruppen gemessen.

#### 5.4.1.4.1 Arbeitsbelastung

Abbildung 60 zeigt die Einschätzungen der Probanden zu ihrer Arbeitsbelastung.<sup>953</sup> Danach schätzen 50,2 % der WP ( $n_{WP}=97$ ) und 33,3 % der befragten CPA ( $n_{CPA}=7$ ) ihre Arbeitsbelastung als sehr hoch ein; immerhin noch 47,7 % der WP ( $n_{WP}=92$ ) fühlen eine hohe Arbeitsbelastung, bei den amerikanischen CPA-Kollegen sind es 57,2 % ( $n_{CPA}=12$ ). Eine mittelmäßige Arbeitsbelastung wurde nur von einer geringen Anzahl von Berufsträgern angegeben ( $n_{WP}=4$ , 2,1 %;  $n_{CPA}=2$ , 9,5 %).



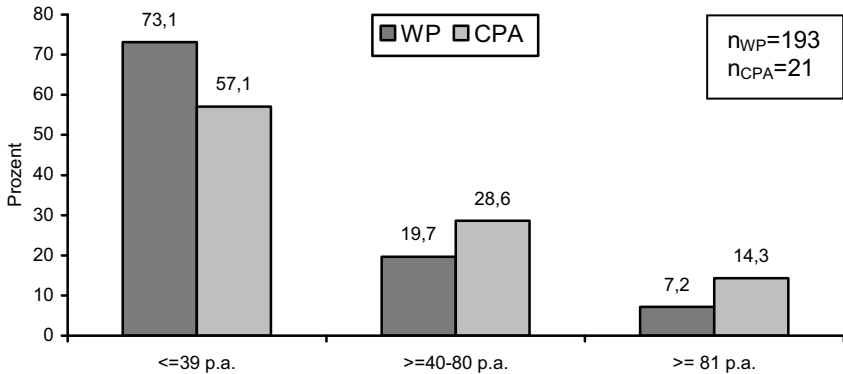
**Abbildung 60:** Häufigkeiten Einschätzung Arbeitsbelastung, getrennt nach Kollektiven WP/CPA<sup>954</sup>

<sup>953</sup> Die gemessenen Werte für die Arbeitsbelastung sind in Anhang B.29 für die Kollektive gegenübergestellt, die Werte nach Kollektiven getrennt zeigen die Anhänge B.29.1 und B.29.2.

<sup>954</sup> Da die Ausprägung „gering“ bei beiden Kollektiven keine Nennung enthält, ist diese in Abbildung 60 nicht dargestellt.

#### 5.4.1.4.2 Reisetätigkeit

Die jährlichen Reisetätigkeit der Teilnehmer wird anhand der jährlichen auswärtigen Übernachtungen gemessen.<sup>955</sup> Betrachtet man die Kollektive der WP und der CPA getrennt, so ergibt sich folgendes Bild:



**Abbildung 61:** Häufigkeiten Anzahl auswärtiger Übernachtungen, getrennt nach Kollektiven WP/CPA

Danach haben 73,1 % der WP ( $n_{WP}=141$ ) und 57,1 % der CPA ( $n_{CPA}=12$ ) jährlich weniger als 39 auswärtige Übernachtungen. Das heißt im Umkehrschluss, dass sich das Gros ihrer Reisetätigkeit rund um ihre berufliche Niederlassung abspielt. Bei der Anzahl der Übernachtungen von  $\geq 40$  bis 80 Übernachtungen jährlich sind anteilig mehr CPA als WP vertreten. 28,6 % der CPA ( $n_{CPA}=6$ ) und 19,7 % der WP ( $n_{WP}=38$ ) sind in dieser Gruppe vertreten. Diese Verteilung kommt möglicherweise dadurch zustande, dass die CPA in ihrer Tätigkeit zwar eine berufliche Niederlassung in einer deutschen Stadt haben, jedoch aufgrund ihrer Expertenstellung im Bereich US GAAP deutschlandweit eingesetzt werden. Die Anzahl der Personen mit 81 oder mehr auswärtigen Übernachtungen ist sowohl bei den WP als auch bei den CPA relativ gering. In dieser

<sup>955</sup> Vgl. Anhang B.29. Die Anhänge B.29.1 und B.29.2 zeigen die Kollektive getrennt.

Gruppe befinden sich 7,2 % der befragten WP ( $n_{WP}=14$ ) und immerhin noch 14,3 % der CPA ( $n_{CPA}=3$ ). Die Begründung für diese Verteilung dürfte die gleiche sein wie bei der mittleren Gruppe.

#### 5.4.1.5 Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich feststellen,<sup>956</sup> dass bereits aus der stichprobenbeschreibenden Analyse verschiedene Schwachstellen des derzeitigen Schulungssystems für IFRS herausgearbeitet werden können. Aus den qualitativen Aussagen der Teilnehmer ist, trotz aller Kritikpunkte, auch abzulesen, dass der Lernprozess in der Organisation gefördert wird und viele Führungskräfte als Vorbilder für ein Fortbildungsstreben dienen können.<sup>957</sup> Dieses Bild wird von vielen Probanden ausdrücklich betont, auch über die Grenzen des Berufsstandes hinweg bezogen auf die Fachmitarbeiter, die noch nicht WP sind.<sup>958</sup>

### 5.4.2 Überprüfung der Hypothesen

#### 5.4.2.1 Überprüfung der Hypothese $H_1$

Hypothese  $H_1$  besagt, dass der „strategic approach“ die in der Gesamtstichprobe primär vorgefundene Lernstrategie des WP sein wird.<sup>959</sup> Die in beiden Kollektiven vorherrschende Lernstrategie ist die „strategic“-Lernstrategie ( $n_{Alle}=112$ , 52,3 %), an zweiter Stelle folgt gleichlautend in

---

<sup>956</sup> Anhang B.30 stellt die Ergebnisse aller Variablen mit dem prozentualen Anteil in einer Übersicht dar.

<sup>957</sup> Vgl. zur Vermittlung dieser organisationalen Werte im Allgemeinen Abschnitt 3.3.1 und zu den unterschiedlichen Lern- und Rückkoppelungsprozessen Abschnitt 3.3.2.

<sup>958</sup> Damit ist die Fortbildung in das Leitbild des WP in der untersuchten Organisation eingeflossen, wie es von einigen Kritikern gefordert wird. Es verbleibt Handlungsbedarf zur Abstimmung der Sollposition mit dem Istzustand in der Umsetzung von Fortbildungskonzepten für IFRS. Vgl. Backhaus, Klaus/Meffert, Heribert (2003), S. 30, Übersicht 5.

<sup>959</sup> Vgl. zur Herleitung Anhang C.1, in dem die Häufigkeiten der Lernstrategien für die Gesamtstichprobe getrennt nach Kollektiven ausgezählt sind.

beiden Kollektiven die „deep“-Lernstrategie ( $n_{\text{Alle}}=54$ , 25,2 %), an dritter Stelle liegen die Personen, die einen „surface approach“ annehmen ( $n_{\text{Alle}}=34$ , 15,9 %). 6,5 % aller Befragten ( $n_{\text{Alle}}=14$ ) haben nach den Summenwerten der kumulierten Lernstrategievariablen bei zwei oder sogar drei Lernstrategien die gleichen Summen und sind daher nicht eindeutig einem Lernstrategietyp zuzuordnen. Diese Befragten werden in die weitere Analyse nicht einbezogen. Damit verfolgt eine Mehrzahl sowohl der WP als auch der CPA bezogen auf die Fortbildung in IFRS eine zielorientierte Lernstrategie, die vor allem darauf ausgerichtet ist, das theoretische Wissen in einer möglichst effizienten Weise zu erlernen und direkt in die praktische Arbeit zu übertragen. Die Probanden nehmen, je nach Anforderung aus der praktischen Arbeit, entweder den „deep approach“ oder den „surface approach“ an, ergänzt durch eine strategische und eine kompetitive Komponente.<sup>960</sup> Das bedeutet, dass sie sich, soweit es ihre praktische Tätigkeit erfordert, vertieft mit bestimmten Sachverhalten beschäftigen. Wenn keine Relevanz von Seminarthemen für die praktische Arbeit gesehen wird, gehen die Befragten dazu über, ihr Lernverhalten auf ein oberflächliches Verstehen des IFRS-Sachverhalts zu beschränken.

Die strategische Lernstrategie zeichnet sich weiterhin dadurch aus, dass die Probanden, die sie verfolgen, sich an Karrierezielen orientieren. Mit ihrem Wissen in IFRS wollen sie sich vor allem fachlich weiterentwickeln und sich weiterhin im Wettbewerb um die Betreuung neuer Mandate von anderen Kollegen abheben.<sup>961</sup>

Der „deep approach“ im Kontext von IFRS bedeutet, dass die Befragten, die diese Lernstrategie verfolgen, vor allem nach einem Gesamtverständnis

---

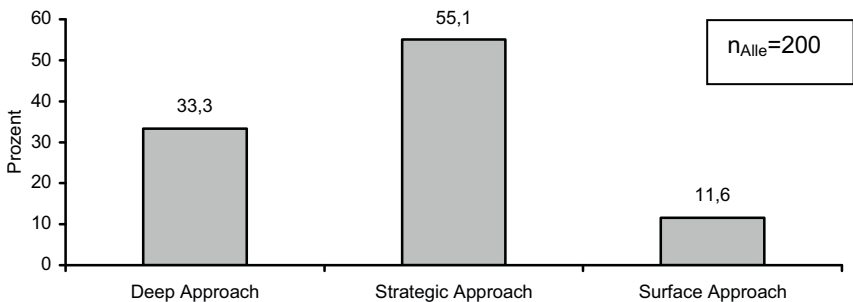
<sup>960</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 200-201, Figure 10.1.

<sup>961</sup> Diese Herangehensweise entspricht der Interpretation von *Marton*, wonach die Lernstrategie nicht als ein Charakteristikum des Studenten, sondern als Reaktion auf eine bestimmte Situation zu sehen ist. Die „natürliche“ Herangehensweise sei der „deep approach“. Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 198-199.



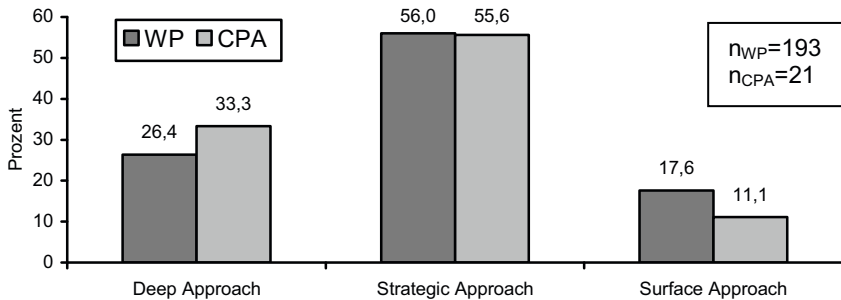
nis für die Wissensdomäne IFRS suchen. Sie hinterfragen Sachverhalte und reflektieren die in Seminaren angebotenen Themen. Sie neigen dazu, eher nach eigenen Lösungswegen für fachliche Probleme zu suchen, anstatt Auslegungen aus Seminaren, Fachzeitschriften oder IFRS-Kommentaren für die praktische Arbeit unreflektiert zu übernehmen.

Die Befragten, die im Zusammenhang mit IFRS-Inhalten den „surface approach“ verfolgen, brauchen eine genaue Anleitung für das Erlernen von Sachverhalten. Sie verlieren in der Flut von Fachinformationen leicht den Überblick und benötigen die IFRS-Seminare primär, um eine Struktur erkennen zu können und eine Auslegung von Sachverhalten überhaupt erst zu erlernen. Sie benutzen gern vorgegebene Problemlösungswege. Der Karrieregedanke, wie er beim „strategic approach“ zum Ausdruck kommt, spielt bei ihnen keine wesentliche Rolle. Die Häufigkeitsverteilung der Lernstrategien unter Ausschluss der Mischtypen ist aus Abbildung 62 zu ersehen:



**Abbildung 62: Häufigkeiten Lernstrategien, Gesamtstichprobe ohne Mischtypen**

Betrachtet man nun die Verteilung der Lernstrategien nach Kollektiven, so ergibt sich nach Ausschluss der Mischtypen folgendes Bild:



**Abbildung 63: Häufigkeiten Lernstrategien, getrennt nach Kollektiven WP/CPA**

Danach folgen relativ betrachtet mehr WP (56,0 %,  $n_{WP}=102$ ) als CPA (55,6 %,  $n_{CPA}=10$ ) dem „strategic approach“ beim Erlernen von IFRS-Sachverhalten. Weiterhin ist die relative Häufigkeit der WP mit einem „deep approach“ (26,4 %,  $n_{WP}=48$ ) geringer als bei den CPA (33,3 %,  $n_{CPA}=6$ ).<sup>962</sup> Die vom Arbeitgeber erwünschte Lernstrategie ist ohne Berücksichtigung von Kosten- und Nutzenaspekten die des „deep approach“, da sie in jeder Lernsituation ein Gesamtverständnis eines Sachverhaltes vermittelt. Betrachtet man auch Kosten- und Effizienzaspekte, so ist das Lernverhalten der WP und der CPA mit der Annahme des „strategic approach“ auf die Arbeitssituation und die Anforderungen von IFRS aus der praktischen Arbeit nutzenoptimal eingestellt. Der „surface approach“ ist wie folgt vertreten:  $n_{WP}=32$ , 17,6 %,  $n_{CPA}=2$ , 11,1 %.

Hypothese  $H_1$  ist damit für die Stichprobe bewiesen, da für die „strategic“-Lernstrategie bei dem Kollektiv der WP die Häufigkeitsverteilung  $\theta > 0,5$  ist. Die Mehrzahl der WP verfolgt beim Lernen von IFRS den „strategic approach“. Das Gleiche gilt auch für das Vergleichskollektiv der CPA.

<sup>962</sup> Zu beachten ist hier und bei allen weiteren Aussagen die sehr unterschiedliche Größe der Teilstichproben bei den WP und CPA, die nur eine eingeschränkte Vergleichbarkeit ermöglicht.

Um nach Ausscheiden von Items mangels ausreichender Trennschärfe eine Vergleichbarkeit der Lernstrategie-Summen zu ermöglichen, wurde die Summe für den „surface“ Ansatz (neun Items) auf elf Items extrapoliert.<sup>963</sup> Die Summen für den „deep“ und den „strategic approach“ enthalten jeweils elf Variablen und sind unmittelbar vergleichbar.

Verglichen mit der Studie von *Byrne, Flood und Willis*<sup>964</sup> zeigt sich hier eine klare Tendenz zum strategischen Lernverhalten, die bei den untersuchten Studenten nicht erkennbar ist. Diese Entwicklung könnte darauf beruhen, dass in der Berufstätigkeit eine immer stärkere Fokussierung auf die aus Sicht des WPs oder CPA relevanten Sachverhalte erfolgt und danach die Lernstrategie ausgerichtet wird.

Der Mittelwert-Test für unabhängige Stichproben<sup>965</sup> weist für das Kollektiv der CPA bei allen Lernstrategieausprägungen höhere Mittelwerte aus, allerdings ist insgesamt kein signifikanter Unterschied gegeben, da bei allen Strategieausprägungen  $p > 0,05$  ist.

Darüber hinaus wurde für den Zusammenhang zwischen angenommener Lernstrategie und Tätigkeit als IFRS-Referent ein Chi-Quadrat-Test<sup>966</sup> durchgeführt.<sup>967</sup> Das Korrelationsmaß<sup>968</sup> gibt die Stärke und die Richtung

---

<sup>963</sup> Es ist darauf hinzuweisen, dass ein Ausscheiden von Items bei dem ursprünglichen ASSIST-Fragebogen nicht beschrieben wird. Allerdings wird auch keine Analyse der Trennschärfekoeffizienten vorgenommen. Vgl. *Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline* (2002), S. 27 ff.

<sup>964</sup> Vgl. Abschnitt 4.25.

<sup>965</sup> Zum Ergebnis vgl. Anhang C.1.1. Vgl. *Bortz, Jürgen* (2005), S. 140-143, zum Wesen des Mittelwert-Tests oder t-Tests. Der t-Test überprüft für unabhängige Stichproben, ob die beiden Stichproben aus Populationen stammen, deren Mittelwerte identisch sind.

<sup>966</sup> Der Chi-Quadrat-Test überprüft die Unabhängigkeit der Variablen der Kreuztabelle. Zwei Variablen X und Y sind unabhängig voneinander, wenn die empirisch ermittelte Merkmalsverteilung gleich der erwarteten Merkmalsverteilung ist. Die erwartete Merkmalsverteilung wird so ermittelt, als wären die Variablen X und Y völlig unabhängig voneinander, also unkorreliert. Vgl. *Kromrey, Helmut* (2006), S. 488-489.

<sup>967</sup> Zu den Ergebnissen vgl. Anhang C.1.2.

<sup>968</sup> Zu Korrelations- oder Assoziationsmaßen vgl. weiterführend *Maier, Jürgen/Maier, Michaela/Rattinger, Hans* (2000), S. 49.

des Zusammenhangs an. Da es sich um zwei nominalskalierte Variablen handelt, wird als Korrelationsmaß der Kontingenzkoeffizient C benutzt.<sup>969</sup>

Der Chi-Quadrat-Test setzt voraus, dass nur in maximal 20 % der Felder einer Kreuztabelle erwartete Häufigkeiten  $< 5$  auftreten dürfen.<sup>970</sup> Diese Voraussetzung ist für zwei Zellen der Kreuztabelle des WP-Kollektivs (beim „surface approach“) nicht erfüllt. Da sich der Test jedoch als relativ robust erweist, werden auch Tabellen ausgewertet, die diese Voraussetzung zwar verletzen, in denen aber weniger als 50 % der Zellen eine erwartete Häufigkeit von  $< 5$  haben.

Nach dem Chi-Quadrat-Test sind mehr Personen mit „deep approach“ als Referenten tätig als erwartet (Residuum +6,2). Dieses Ergebnis ist für die Seminarteilnehmer positiv, da Referenten mit einem Gesamtverständnis von IFRS-Sachverhalten als Referenten Sachverhalte besser vermitteln können.

Ein signifikanter Zusammenhang zwischen Lernstrategie und IFRS-Referententätigkeit kann – unter den genannten Restriktionen – für die Lernstrategie und die Tätigkeit als IFRS-Referent nachgewiesen werden ( $\chi^2_{WP}=6,177$ ,  $df_{WP}=2$ ,  $C_{WP}=0,173$ ,  $p_{WP}=0,046$ ), wobei die Effektstärke mit  $C=0,173$  gering ist.

#### 5.4.2.2 Überprüfung der Hypothese $H_2$

Hypothese  $H_2$  befasst sich mit dem möglichen signifikanten Zusammenhang von Geschlecht und angenommener Lernstrategie im WP-Kollektiv.<sup>971</sup> Der Zusammenhang wird auf Basis des Chi-Quadrat-Tests überprüft.

---

<sup>969</sup> Vgl. zu den Eigenschaften und Anwendungsvoraussetzungen von bivariaten Assoziationsmaßen Maier, Jürgen/Maier, Michaela/Rattinger, Hans (2000), S. 50, Tabelle 7.

<sup>970</sup> Vgl. Bühl. Achim (2008), S. 267. SPSS vermerkt dies als Warnung unter der Kreuztabelle für das CPA-Kollektiv.

<sup>971</sup> Vgl. Anhang C.2.

Danach ergibt sich für das WP-Kollektiv (nach Ausschluss fehlender Werte<sup>972</sup>  $n_{WP}=182$ ), dass beim „deep approach“ die männlichen Vertreter leicht überrepräsentiert (Residuum +3,5) sind, während die Frauen leicht unterrepräsentiert sind (Residuum -3,5), soweit die tatsächliche Anzahl mit der erwarteten Anzahl in der Gesamtstichprobe verglichen wird. Beim „strategic approach“ ergibt sich dagegen das umgekehrte Bild: Die tatsächliche Anzahl der männlichen Vertreter ist hier geringer als erwartet. Beim „surface approach“ entsprechen die tatsächlichen annähernd den erwarteten Werten bei beiden Geschlechtern. Die Werte für den Chi-Quadrat-Test der Gesamtstichprobe betragen:  $\chi^2_{WP}=1,968$ ,  $df_{WP}=2$ ,  $C_{WP}=0,103$ ,  $p_{WP}=0,374$ . Im WP-Kollektiv besteht damit kein signifikanter Zusammenhang zwischen Geschlecht und Lernstrategie.

Da ein signifikanter Zusammenhang zwischen Geschlecht und angenommener Lernstrategie für das WP-Kollektiv nicht vorliegt, ist Hypothese  $H_2$  für das WP-Kollektiv nicht bestätigt. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass eine Aufteilung der Lerngruppen nach Geschlecht nicht notwendig ist.<sup>973</sup>

Ein Zusammenhang zwischen Lernstrategie, Geschlecht und IFRS-Referententätigkeit konnte im WP-Kollektiv darüber hinaus nicht nachgewiesen werden.<sup>974</sup>

Die Werte für das CPA-Kollektiv werden nicht analysiert, da die Voraussetzungen bei 75 % der Zellen nicht erfüllt sind.

---

<sup>972</sup> Vgl. Abschnitt 5.3.6.1 zur Natur der fehlenden Werte.

<sup>973</sup> Dieses Ergebnis deckt sich mit den Ergebnissen der Studien von *Doran, Bouillon* und *Smith*, vgl. Abschnitt 4.1.16, und *Byrne, Flood* und *Willis*, vgl. Abschnitt 4.1.25.

<sup>974</sup> Diese Ergebnisse sind in Anhang C.2.1 dargestellt.

#### 5.4.2.3 Überprüfung der Hypothese $H_3$

Hypothese  $H_3$  unterstellt einen signifikanten Zusammenhang zwischen dem Lebensalter und der angenommenen Lernstrategie.<sup>975</sup> Da die tatsächlichen Werte in vielen Feldern Werte  $< 5$  annehmen, wurden die ursprünglich abgefragten Altersklassen weiter zusammengefasst. Aus neun Klassen wurden drei neue Klassen gebildet. Der Chi-Quadrat-Test für das WP-Kollektiv ergibt die folgenden Werte:  $\chi^2_{WP}=4,971$ ,  $df_{WP}=4$ ,  $C_{WP}=0,163$ ,  $p_{WP}=0,290$ . Der Chi-Quadrat-Wert für die Gesamtstichprobe liegt über dem kritischen Chi-Quadrat-Wert von 0,710721.<sup>976</sup> Abweichungen zwischen tatsächlicher und erwarteter Häufigkeit treten in der Gesamtstichprobe insbesondere in der Altersklasse unter 30 Jahren bis maximal 39 Jahren bei den Vertretern des „deep approach“ auf; hier ist die erwartete Anzahl geringer als die tatsächliche Anzahl (Residuum +2,8). In der darüber liegenden Altersklasse mit derselben Lernstrategie ist das Verhältnis dagegen umgekehrt (Residuum -4,9). Der „strategic approach“ zeigt im Vergleich mit dem „deep approach“ ein umgekehrtes Verhältnis in allen Altersklassen. Beim „surface approach“ zeigen sich keine wesentlichen Abweichungen zwischen erwarteter und tatsächlicher Anzahl. Der Zusammenhang zwischen Alter und Lernstrategie ist in der Stichprobe nicht signifikant.

Das CPA-Kollektiv weist trotz Neugruppierung der Altersklassen immer noch 83,3 % der Felder mit einer erwarteten Häufigkeit  $< 5$  auf, sodass auf eine weitere Diskussion der Ergebnisse verzichtet wird.

---

<sup>975</sup> Den entsprechenden Chi-Quadrat-Test zwischen Lebensalter (nach Klassen) und angenommener Lernstrategie enthält Anhang C.3.

<sup>976</sup> Es wurde eine Irrtumswahrscheinlichkeit von 5 % unterstellt. Für den Chi-Quadrat-Wert vgl. Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 799, Tabelle F.8.

Somit liegt kein signifikanter Zusammenhang zwischen Lebensalter und angenommener Lernstrategie in der Gesamtstichprobe vor. Hypothese  $H_3$  kann für die Stichprobe nicht bewiesen werden.

Zusätzlich wurde ein möglicher Zusammenhang zwischen Lernstrategie, Alter und IFRS-Referententätigkeit im WP-Kollektiv untersucht.<sup>977</sup> Der Zusammenhang lässt sich nicht bestätigen, insbesondere unter dem Vorbehalt, dass jeweils 22,2 % und 55,6 % der Felder eine erwartete Häufigkeit von  $< 5$  aufweisen und damit nicht auswertbar sind.

#### 5.4.2.4 Überprüfung der Hypothese $H_4$

Hypothese  $H_4$  beinhaltet, dass ein Zusammenhang zwischen der gesammelten Berufserfahrung in IFRS und der beim Probanden identifizierten Lernstrategie besteht. Da die IFRS-Berufserfahrung durch drei Variablen – IFRS-Berufserfahrung in Jahren, Mandatsanzahl pro Jahr und Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit in IFRS – beschrieben wird, werden die Variablen getrennt voneinander ausgewertet. Zusätzlich wurde auch die gesamte Berufserfahrung abgefragt und neu klassiert ausgewertet. Für das WP-Kollektiv ergibt sich ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Lernstrategie und der in Summe gesammelten Berufserfahrung, dessen Stärke jedoch gering ist. Es ergeben sich die folgenden Kennzahlen:  $\chi^2_{WP}=16,153$ ,  $df_{WP}=6$ ,  $C_{WP}=0,286$ ,  $p_{WP}=0,013$ . Die nach dem Berufsexamen gesammelte Berufserfahrung zeigt dagegen keinen signifikanten Zusammenhang mit der Lernstrategie ( $\chi^2_{WP}=7,536$ ,  $df_{WP}=4$ ,  $C_{WP}=0,199$ ,  $p_{WP}=0,110$ ).<sup>978</sup>

Das CPA-Kollektiv weist trotz Neuklassierung der Berufserfahrung in Summe und nach dem Berufsexamen 91,7 % und 88,9 % (je nach Auswer-

---

<sup>977</sup> Zu den Ergebnissen siehe Anhang C.3.1.

<sup>978</sup> Zu den Ergebnissen siehe Anhang C.4.

tung) der Felder mit einer erwarteten Häufigkeit  $< 5$  auf, sodass die Ergebnisse wegen Verletzung der Voraussetzungen nicht diskutiert werden.

#### 5.4.2.4.1 IFRS-Berufserfahrung in Jahren

Mithilfe des Chi-Quadrat-Tests wurde der Zusammenhang zwischen Lernstrategie-Ausprägungen und der gesammelten IFRS-Berufserfahrung in Jahren ermittelt.<sup>979</sup> Die IFRS-Berufserfahrung wurde nach der Abfrage neu klassiert und zu drei Gruppen zusammengefasst, um eine Auswertbarkeit der Gruppen zu ermöglichen.

Im WP-Kollektiv zeigen sich Abweichungen zwischen tatsächlicher und erwarteter Häufigkeit mit größeren Residuen vor allem in den Gruppen mit 0 – 2 Jahren und  $> 6$  Jahren IFRS-Berufserfahrung und bei den Anhängern des „deep“ und des „strategic approach“. Die erwartete Anzahl der Berufsträger mit „deep approach“ müsste höher sein, die erwartete Anzahl derer mit „strategic approach“ dagegen geringer, soweit man die Gruppe mit 0 – 2 Jahren IFRS-Berufserfahrung betrachtet (Residuum „deep approach“ -4,4, Residuum „strategic approach“ +4,4). Ein umgekehrtes Verhältnis zeigt sich in der Klasse  $> 6$  Jahre IFRS-Berufserfahrung bei „deep“ und „strategic approach“. Dort ist die erwartete Anzahl von Vertretern des „deep approach“ niedriger als die tatsächliche (Residuum +5,1) und die erwartete Anzahl von Vertretern des „strategic approach“ niedriger als die beobachtete im WP-Kollektiv (Residuum -2,6). Die Kennzahlen des Chi-Quadrat-Tests des WP-Kollektivs sind:  $\chi^2_{WP}=7,644$ ,  $df_{WP}=4$ ,  $C_{WP}=0,201$ ,  $p_{WP}=0,106$ .

Ein signifikanter Zusammenhang zwischen der IFRS-Berufserfahrung nach Jahren und der angenommenen Lernstrategie kann für das Kollektiv

---

<sup>979</sup> Vgl. Anhang C.4.1.



tiv der WP nicht nachgewiesen werden. Hypothese  $H_{4,1}$  kann damit nicht bestätigt werden.

Das CPA-Kollektiv wird wegen des vermehrten Auftretens von Häufigkeiten  $< 5$  (88,9 %) in Feldern der Kreuztabelle nicht ausgewertet.<sup>980</sup>

#### 5.4.2.4.2 Anzahl der jährlichen IFRS-Mandate

Zur Klärung des Zusammenhangs zwischen den Variablen Lernstrategie-Ausprägungen der betreffenden Berufsträger und Anzahl der von ihnen bearbeiteten IFRS-Mandate pro Jahr wurde ein Chi-Quadrat-Test durchgeführt.<sup>981</sup>

In dem Kollektiv der WP zeigen sich wesentliche Abweichungen zwischen tatsächlicher und erwarteter Häufigkeit bei einer Mandatsanzahl von  $> 7$  Mandaten pro Jahr. Hier ist die erwartete Häufigkeit beim „deep approach“ um 5,8 niedriger als der tatsächliche Wert. Bei der strategischen Lernstrategie und der Bearbeitung von  $> 7$  Mandaten jährlich ist dagegen die tatsächliche Anzahl um 2,6 geringer; eine Abweichung von -3,2 zeigt sich bei dem „surface approach“. Die Werte für den Chi-Quadrat-Test sind dabei  $\chi^2_{WP}=7,139$ ,  $df_{WP}=4$ ,  $C_{WP}=0,194$ ,  $p_{WP}=0,129$ . Ein signifikanter Zusammenhang zwischen Lernstrategie und der Anzahl der IFRS-Mandate kann im WP-Kollektiv nicht nachgewiesen werden.

Somit besteht kein signifikanter Zusammenhang zwischen den bearbeiteten Mandaten und der verfolgten Lernstrategie beim WP-Kollektiv. Hypothese  $H_{4,2}$  ist daher für die Stichprobe falsifiziert.

Das CPA-Kollektiv zeigt bei 66,7 % der Felder eine erwartete Häufigkeit von  $< 5$ , sodass diese Daten erneut nicht ausgewertet werden.

---

<sup>980</sup> Vgl. wegen der Voraussetzungen des Chi-Quadrat-Tests Abschnitt 5.4.2.1.

<sup>981</sup> Zu den Ergebnissen siehe Anhang C.4.2.

#### 5.4.2.4.3 IFRS-Tätigkeitsschwerpunkte

Zur Klärung der Verknüpfung von IFRS-Tätigkeitsschwerpunkten mit der angenommenen Lernstrategie wurde ein Chi-Quadrat-Test durchgeführt.<sup>982</sup> Interessant ist hier insbesondere die Verteilung der Lernstrategien zwischen den Tätigkeitsschwerpunkten.

Die Auswertung des WP-Kollektivs ergibt zunächst größere Residuen und damit Abweichungen zwischen erwarteter und tatsächlicher Häufigkeit in der Gruppe derer, die ihren Schwerpunkt in der Bearbeitung von Reporting Packages sehen. Danach verfolgen bei diesem Tätigkeitsschwerpunkt 6,4 Probanden weniger als erwartet den „deep approach“, während 6,6 Befragte mehr als erwartet den „strategic approach“ verfolgen. Das Residuum beim „surface approach“ liegt bei -0,2. Grund dafür könnte sein, dass die Prüfung von Reporting Packages weniger komplex ist und nicht immer die Kenntnis eines Gesamtzusammenhangs des gesamten IFRS-Stoffes verlangt, sodass die Berufsträger eher die strategische Lernstrategie verfolgen. Im Bereich der IFRS-Grundsatzarbeit dagegen ist die tatsächliche Anzahl der Vertreter mit „deep approach“ höher als erwartet (Residuum 3,9), während die Anzahl der Anhänger des „strategic approach“ um 2,5 geringer ist als erwartet. Die Überrepräsentierung der „deep approach“-Vertreter könnte darauf zurückzuführen sein, dass die Mitarbeiter der IFRS Expert Group ein tieferes Verständnis für IFRS-Sachverhalte in ihrer Arbeit erlangen müssen, da sie stärker mit solchen Sachverhalten betraut sind, die einer Auslegung von Standards bedürfen, als es in der täglichen Arbeit beim Mandanten der Fall ist. Die Kennzahlen des Chi-Quadrat-Tests für das WP-Kollektiv sind:  $\chi^2_{WP}=16,365$ ,  $df_{WP}=6$ ,  $C_{WP}=0,287$ ,  $p_{WP}=0,012$ . Ein signifikanter Zusammenhang zwischen Lernstrategie und IFRS-Tätigkeitsschwerpunkt ist daher nachweisbar. Hypothese  $H_{4.3}$  kann für das WP-Kollektiv bestätigt werden.

---

<sup>982</sup> Zu den Ergebnissen siehe Anhang C.4.3.

In dem CPA-Kollektiv zeigen sich keine signifikanten Abweichungen, allerdings haben in diesem Fall sogar 100,0 % der Felder eine erwartete Häufigkeit  $< 5$  und werden somit nicht detaillierter ausgewertet.

#### 5.4.2.4.4 Zwischenfazit

Für eine der Variablen, mit denen die IFRS-Berufserfahrung einer befragten Person beschrieben wird, liegt ein signifikanter Zusammenhang mit der angenommenen Lernstrategie vor. Hypothese  $H_4$  ist damit anhand der Stichprobe nur für den Tätigkeitsschwerpunkt bestätigt. Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass vor allem die Personen, die Grundsatzarbeit leisten, einen „deep approach“ annehmen, da sie bei ihrer Tätigkeit nur mit dieser Lernstrategie ihren Job effizient und qualitativ hochwertig abwickeln können.

Dies macht eine zusätzliche Auswertung des Zusammenhangs zwischen der Lernstrategie, der Berufserfahrung und der Tätigkeit als IFRS-Referent interessant.<sup>983</sup> Nach dem Chi-Quadrat-Test ergibt sich die größte Abweichung zwischen Erwartungswert und tatsächlicher Ausprägung in der WP-Stichprobe, wonach 4,5 Personen mit einer Berufserfahrung von 0 – 8 Jahren mehr als erwartet als IFRS-Referenten tätig sind. Die statistischen Kennziffern für diese Auswertung betragen:  $\chi^2_{WP}=13,037$ ,  $df_{WP}=6$ ,  $C_{WP}=0,458$ ,  $p_{WP}=0,042$ . Damit besteht ein – in seiner Stärke geringer – signifikanter Zusammenhang zwischen der Berufserfahrung, der Lernstrategie sowie der Tätigkeit als IFRS-Referent. Es sind mehr Personen mit „deep“-Lernstrategie und relativ geringer Berufserfahrung als Referenten tätig, die Vertreter mit „deep approach“ und Referententätigkeit sind in dieser Klasse stark überrepräsentiert. Diese Kombination wird dem Lernprozess dienen, da damit die Vermittlung eines umfassenden

---

<sup>983</sup> Vgl. dazu Anhang C.4.4.

Verständnisses von IFRS gefördert wird. Eine abweichende Klassierung ergibt jedoch keine Signifikanz.

Darüber hinaus weist der Chi-Quadrat-Test auch einen signifikanten Zusammenhang zwischen der in IFRS gesammelten Berufserfahrung, der Lernstrategie und der Tätigkeit als IFRS-Referent aus, der jedoch für die Stichprobe nur eine geringe Stärke aufweist, allerdings unter Verletzung der Voraussetzungen für den Test (66,7 % der Zellen haben eine erwartete Häufigkeit < 5). Die statistischen Kennzahlen für den Chi-Quadrat-Test lauten wie folgt:  $\chi^2_{WP}=13,024$ ,  $df_{WP}=4$ ,  $C_{WP}=0,458$ ,  $p_{WP}=0,011$ .<sup>984</sup>

#### 5.4.2.5 Überprüfung der Hypothese H<sub>5</sub>

Hypothese H<sub>5</sub> stellt einen Zusammenhang zwischen Hierarchiestufe und angenommener Lernstrategie her.<sup>985</sup> Aufgrund der geringen Anzahl von Probanden in der Hierarchiestufe des Executive Director wird diese mit der des Senior Managers zusammengefasst; die Seniors, die nur gering vertreten sind, werden schließlich aus der Auswertung herausgenommen.

Der Chi-Quadrat-Test zeigt für das WP-Kollektiv die folgenden Kennzahlen:  $\chi^2_{WP}=4,256$ ,  $df_{WP}=4$ ,  $C_{WP}=0,155$ ,  $p_{WP}=0,372$ . Damit besteht kein signifikanter Zusammenhang zwischen Hierarchiestufe und Lernstrategie bei den WP.

Die Auswertung der Kreuztabelle ergibt, dass der Anteil der Berufsträger mit „strategic approach“ in der Gruppe der Manager mit 58,9 % am größten ist und bei den Partnern noch 56,6 % beträgt. Damit ist für das WP-Kollektiv zu interpretieren, dass bereits auf den niedrigeren Hierarchiestufen eine stark aufgabenbezogene Lernstrategie verfolgt wird. Die größten Residuen können auf der Ebene der Manager zwischen dem

---

<sup>984</sup> Vgl. Anhang C.4.5.

<sup>985</sup> Die detaillierten Ergebnisse zeigt Anhang C.5.

„deep approach“ und dem „strategic approach“ beobachtet werden, wobei die Vertreter des „deep approach“ mit 3,1 in der beobachteten Anzahl überrepräsentiert sind, während die Vertreter des „surface approach“ mit - 4,4 unterrepräsentiert sind.

Hypothese  $H_5$  ist für das WP-Kollektiv falsifiziert. Dieses Erkenntnis kann für die Gestaltung von IFRS-Seminaren in der betrachteten WPG dahingehend genutzt werden, dass die Seminare, wie bereits in der bisherigen Praxis, über Hierarchiestufen hinweg abgehalten werden, da sich aus der Stichprobe keine wesentlichen Unterschiede zwischen den Hierarchiestufen und der angenommenen Lernstrategie ergeben.

Das CPA-Kollektiv wurde nicht ausgewertet, da alle Zellen eine erwartete Häufigkeit von  $< 5$  aufweisen.<sup>986</sup>

#### 5.4.2.6 Überprüfung der Hypothese $H_6$

Hypothesen  $H_{6.1}$  und  $H_{6.2}$  verknüpfen die Lernstrategien der Probanden mit ihrer Präferenz für bestimmte Lehrmethoden. Dabei beziehen sich die Hypothesen auf zwei verschiedene Seminartypen und deren Lehrmethoden: Lehrmethoden für die Vermittlung von IFRS-Basiswissen und für die Aktualisierung von IFRS-Themen im Rahmen der sog. IFRS-Updateseminare. Die Teilnehmer waren aufgefordert, die Lehrmethoden für die jeweiligen Seminartypen mit Rangplätzen von 1 bis 6 (Basisseminare) oder 1 bis 7 (Seminare für Fortgeschrittene) zu versehen. Um die Auswertbarkeit zu ermöglichen, wurde die Anzahl der Rangplätze von sechs oder sieben auf drei vermindert, indem die Rangplätze zusammengefasst wurden.

---

<sup>986</sup> Auf eine Darstellung in Anhang C.5 wurde verzichtet.

#### 5.4.2.6.1 Zusammenhang von Lehrmethoden für die Vermittlung von Basiswissen mit der Lernstrategie

Es wurde ein Chi-Quadrat-Test durchgeführt, um den Zusammenhang zwischen Lernstrategien und den Präferenzen für die Lehrmethoden für die IFRS-Basisseminare zu überprüfen.<sup>987</sup>

Im WP-Kollektiv treten die größten Abweichungen zwischen erwarteter und tatsächlicher Häufigkeit bei der Lehrmethode „WBL“ auf den hohen Rangplätzen auf. Auf diesem zusammengefassten Rangplatz sind auch die größten Residuen zu verzeichnen, wonach beim „strategic approach“ 7,8 Probanden weniger die Lehrmethode auf einen hohen Rangplatz wählten als erwartet, während 6,6 Probanden mehr als erwartet dem WBL einen mittleren Rangplatz einräumten. Dieses Ergebnis deckt sich mit der generellen Einschätzung zu den WBL. Diese werden von Probanden mit „strategic approach“ weniger bevorzugt, weil ihre Effizienz und Sinnhaftigkeit als nicht besonders hoch eingeschätzt wird.

Für alle Lehrmethoden für IFRS-Basisseminare ist die Hypothese  $H_{6.1}$  für das Kollektiv der WP falsifiziert.

Für das CPA-Kollektiv ist eine Auswertung nicht möglich, da je nach Test mindestens 50 % der Zellen eine erwartete Häufigkeit  $< 5$  zeigen.

#### 5.4.2.6.2 Zusammenhang von Lehrmethoden für die Aktualisierung von IFRS-Themen mit der Lernstrategie (IFRS-Updateseminare)

Die Kreuztabellen für die Lernstrategien und die Lehrmethoden für die IFRS-Updateseminare weisen in keiner der Kombinationen von Lehr-

---

<sup>987</sup> Zu den Ergebnissen mit allen wesentlichen Kennzahlen vgl. Anhang C.6.

methode und Lernstrategie einen signifikanten Zusammenhang auf, da in allen Fällen  $p > 0,05$  ist.<sup>988</sup>

Hypothese  $H_{6,2}$  ist damit für das WP-Kollektiv falsifiziert.

Für das CPA-Kollektiv ist eine Auswertung generell nicht möglich, da alle Kreuztabellen des Chi-Quadrat-Tests für mindestens 50 % der Zellen eine erwartete Häufigkeit  $< 5$  zeigen. Es zeigen sich jedoch unter Verletzung der Voraussetzungen für einen Chi-Quadrat-Test signifikante Zusammenhänge bei der Kombination von Lernstrategie und Gruppenarbeit sowie Lehrvideos. Unter dem Begriff „Lehrvideos“ kann man auch Webcasts subsumieren, die bisher vereinzelt bei Schulungen, jedoch nicht bei IFRS-Schulungen gezeigt wurden.

#### 5.4.2.7 Überprüfung der Hypothese $H_7$

Hypothese  $H_7$  berücksichtigt den Einfluss eines sog. „anderen Kontextfaktors“ auf die Lernstrategie. Die Arbeitsbelastung wurde als möglicher Einflussfaktor identifiziert.<sup>989</sup>

Für die Auswertung wurde die abgefragte Arbeitsbelastung neu klassiert, um eine auswertbare Kreuztabelle zu generieren. Die größten Abweichungen im WP-Kollektiv bestehen bei mittelmäßiger bis hoher Arbeitsbelastung bei den Vertretern des „strategic approach“ (Residuum -5,4). Hier sind die Vertreter des „strategic approach“ unterrepräsentiert, während sie bei sehr hoher Arbeitsbelastung überrepräsentiert sind (Residuum +5,4). Bei mittlerer bis hoher Arbeitsbelastung sind die Probanden mit „deep approach“ überrepräsentiert (Residuum +2,3), während sie bei sehr hoher Arbeitsbelastung unterrepräsentiert sind (Residuum -2,3).

---

<sup>988</sup> Vgl. Anhang C.6.1.

<sup>989</sup> Anhang C.7 zeigt die Ergebnisse der Chi-Quadrat-Tests für die Variable und die entsprechenden statistischen Werte. Anhang C.7.1 stellt den zusätzlichen Zusammenhang der Variable zu einer IFRS-Referententätigkeit her.

Bemerkenswert ist, dass der Anteil der Personen, die einen „strategic approach“ verfolgen, bei sehr hoher Arbeitsbelastung leicht ansteigt. Bei mittelmäßiger bis hoher Arbeitsbelastung haben 50,4 % der Probanden einen „deep approach“, während bei sehr hoher Arbeitsbelastung die Mehrzahl der Probanden (62,0 %) einen „strategic approach“ annimmt. Diese Tendenz könnte dadurch bedingt sein, dass bei höherer Arbeitsbelastung die Lernstrategie darauf ausgerichtet wird, nur noch die fachlich relevanten Themen in der notwendigen Tiefe zu erlernen und die aus Sicht des Probanden weniger relevanten IFRS-Sachverhalte nur oberflächlich zu erschließen.

Der Chi-Quadrat-Test zeigt für das WP-Kollektiv folgende statistischen Kennzahlen:  $\chi^2_{WP}=2,848$ ,  $df_{WP}=2$ ,  $C_{WP}=0,124$ ,  $p_{WP}=0,241$ . In der WP-Stichprobe zeigt sich damit kein signifikantes Ergebnis.

Hypothese  $H_7$  kann damit für das WP-Kollektiv nicht bestätigt werden.

Das CPA-Kollektiv wird nicht ausgewertet, da 83,3 % der Felder eine erwartete Häufigkeit von  $< 5$  haben.<sup>990</sup>

Betrachtet man den Zusammenhang von Lernstrategie, Arbeitsbelastung und Tätigkeit als IFRS-Referent,<sup>991</sup> so ergibt sich ein signifikanter Zusammenhang mit geringer Stärke ( $\chi^2_{WP}=9,318$ ,  $df_{WP}=2$ ,  $C_{WP}=0,400$ ,  $p_{WP}=0,009$ ). Abweichungen zeigen sich insbesondere bei Probanden, die als Referent tätig sind, einen „strategic approach“ verfolgen und eine mittlere bis hohe Arbeitsbelastung empfinden. In dieser Gruppe finden sich als Residuum 4,7 Kandidaten weniger als erwartet, während bei sehr hoher Arbeitsbelastung mehr Referenten mit „strategic approach“ als Referenten tätig sind. Offensichtlich führt eine als sehr hoch empfundene Arbeitsbelastung nicht zwangsläufig dazu, dass sich die Probanden nicht

---

<sup>990</sup> Auf eine Angabe in Anhang C.7 wurde daher verzichtet.

<sup>991</sup> Vgl. dazu Anhang C.7.1.



für eine Tätigkeit als IFRS-Referent entscheiden. Die Kandidaten mit sehr hoher Arbeitsbelastung und „strategic approach“ bilden an der Gesamtzahl die höchste Anzahl ( $N_{WP}=16$ , 32,7 %).

#### 5.4.2.8 Überprüfung der Hypothese $H_8$

Der Zusammenhang zwischen Lernstrategie und Reisetätigkeit wurde mithilfe eines Chi-Quadrat-Tests geprüft.<sup>992</sup> Die Reisetätigkeit eines Berufsträgers wird anhand der Anzahl der auswärtigen Übernachtungen gemessen, wobei aus Gründen der Auswertbarkeit zwei Klassen gebildet wurden. Die Auswertung ergibt folgende Ergebnisse:

Eine interessante Verteilung zeigt sich wiederum im WP-Kollektiv bei den Vertretern des „deep approach“. Diese sind bei einer Anzahl von auswärtigen Übernachtungen an weniger als 39 Tagen pro Jahr leicht unterrepräsentiert (Residuum -3,1), während sie bei einer Übernachtungsanzahl von mehr als 40 Tagen pro Jahr bei der tatsächlichen Anzahl leicht überrepräsentiert sind (Residuum +3,1).<sup>992</sup> Bei den Probanden mit „surface approach“ zeigt sich eine gegenläufige Entwicklung mit einem Residuum von jeweils 3,6 (Reisetätigkeit < 39 Tage) oder -3,6 (Reisetätigkeit > 40 Tage). Der Chi-Quadrat-Test weist die folgenden Werte auf:  $\chi^2_{WP}=3,093$ ,  $df_{WP}=2$ ,  $C_{WP}=0,129$ ,  $p_{WP}=0,213$ . Im WP-Kollektiv zeigt sich damit kein signifikantes Ergebnis. Daraus kann gefolgert werden, dass die Annahme einer Lernstrategie nicht signifikant durch Kontextfaktoren beeinflusst wird, das Phänomen müsste jedoch näher untersucht werden.

Hypothese  $H_8$  kann für die WP nicht bestätigt werden. Sie ist damit für die Stichprobe falsifiziert.

Das CPA-Kollektiv wird nicht näher analysiert, da 83,3 % der Felder eine erwartete Häufigkeit von < 5 haben.

---

<sup>992</sup> Vgl. Anhang C.8.

Bei der zusätzlichen Untersuchung des Zusammenhangs zwischen Lernstrategie, Reisetätigkeit und IFRS-Referententätigkeit ergeben sich für das WP-Kollektiv die folgenden statistischen Kennzahlen:<sup>993</sup> Tätigkeit als IFRS-Referent ( $\chi^2_{WP}=1,098$ ,  $df_{WP}=2$ ,  $C_{WP}=0,148$ ,  $p_{WP}=0,578$ ), keine Tätigkeit als IFRS-Referent ( $\chi^2_{WP}=4,470$ ,  $df_{WP}=2$ ,  $C_{WP}=0,180$ ,  $p_{WP}=0,107$ ). Ein signifikanter Zusammenhang zwischen Reisetätigkeit und IFRS-Referententätigkeit kann damit für das WP-Kollektiv nicht nachgewiesen werden.

## 5.5 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die Ergebnisse der Untersuchung aller Hypothesen werden in der folgenden Tabelle zusammengefasst.<sup>994</sup>

Die wesentlichste Erkenntnis aus der empirischen Untersuchung ist, dass in den untersuchten Kollektiven von WP und auch CPA der „strategic approach“ als Lernstrategie vorherrscht. Daraus kann man schlussfolgern, dass IFRS-Seminare in ihrer Ausgestaltung auf die Herangehensweise von strategischen Lernern ausgerichtet werden müssen.

Ein strategischer Lerner orientiert seine Lernstrategie an den Anforderungen seiner praktischen Arbeit. Im Sinne der konstruktivistischen Lerntheorie versucht er, das vorhandene Wissensnetz durch Fortbildungsmaßnahmen zu ergänzen. Er ergänzt sein Wissen selektiv dahingehend, dass er nur solche Sachverhalte vertieft erlernt, die er für seine praktische Arbeit als notwendig erachtet. Dies tut der Lernende, um unter den gegebenen zeitlichen Restriktionen möglichst effizient seine Wissensbasis zu optimieren. Die fachlichen Anforderungen der Probanden müssen vor dem Besuch von IFRS-Fortbildungsveranstaltungen ermittelt werden, um den Teilnehmern ein auf ihre Bedürfnisse optimal zugeschnittenes Konzept anbieten zu können. Dazu gehört eine thematische Anforderungser-

---

<sup>993</sup> Vgl. Anhang C.8.1.

<sup>994</sup> Die nachfolgende Tabelle bezieht sich nur auf das Kollektiv der WP.

**Tabelle 4:** Zusammenfassung der statistischen Kennzahlen der hypothesen-testenden Analysen<sup>995</sup>

Variable	Lernstrategie				Ergebnis	
	$\chi^2$	df	p	C		
Geschlecht	1,968	2	0,374	0,103	n. s.	H <sub>2</sub> falsifiziert
Alter	4,971	4	0,290	0,163	n. s.	H <sub>3</sub> falsifiziert
Berufserfahrung	16,153	6	0,013	0,286	signifikant	keine Hypothese formuliert
Berufserfahrung nach Berufsexamen	7,536	4	0,110	0,199	n. s.	keine Hypothese formuliert
IFRS-Berufserfahrung	7,644	4	0,106	0,201	n. s.	H <sub>4,1</sub> falsifiziert
Anzahl IFRS-Mandante/Jahr	7,139	4	0,129	0,194	n. s.	H <sub>4,2</sub> falsifiziert
Tätigkeitsschwerpunkt IFRS	16,365	6	0,012	0,287	signifikant	H <sub>4,3</sub> verifiziert
Hierarchieebene	5,742	6	0,453	0,175	n. s.	H <sub>5</sub> falsifiziert
Seminar	5,360	4	0,252	0,169	n. s.	H <sub>6,1</sub> falsifiziert
WBL	8,347	4	0,080	0,209	n. s.	H <sub>6,1</sub> falsifiziert
Fallstudien	1,260	4	0,868	0,083	n. s.	H <sub>6,1</sub> falsifiziert
Gruppenarbeit	7,861	4	0,097	0,203	n. s.	H <sub>6,1</sub> falsifiziert
Selbststudium	4,222	4	0,377	0,151	n. s.	H <sub>6,1</sub> falsifiziert
Lehrvideos	2,156	4	0,707	0,108	n. s.	H <sub>6,1</sub> falsifiziert
Seminar	1,556	4	0,817	0,092	n. s.	H <sub>6,2</sub> falsifiziert
WBL	1,259	4	0,868	0,083	n. s.	H <sub>6,2</sub> falsifiziert
Fallstudien	3,384	4	0,496	0,135	n. s.	H <sub>6,2</sub> falsifiziert
Gruppenarbeit	4,095	4	0,393	0,148	n. s.	H <sub>6,2</sub> falsifiziert
IFRS-Workshop	3,120	4	0,538	0,130	n. s.	H <sub>6,2</sub> falsifiziert
Selbststudium	5,566	4	0,234	0,172	n. s.	H <sub>6,2</sub> falsifiziert
Lehrvideos	5,032	4	0,284	0,164	n. s.	H <sub>6,2</sub> falsifiziert
Arbeitsbelastung	2,848	2	0,241	0,124	n. s.	H <sub>7</sub> falsifiziert
Reisetätigkeit	3,093	2	0,213	0,129	n. s.	H <sub>8</sub> falsifiziert

mittlung insbesondere bei der Auffrischung von IFRS-Wissen. Hat der Berufsträger die Möglichkeit, thematisch eine Auswahl aus unterschiedlichen Modulen (Fachthemen) zu treffen, wird er solche Fortbildungs-module besuchen, die auf die praktischen Anforderungen seiner Arbeit ausgerichtet sind. Damit wird eine qualitativ hochwertige Arbeit des WPs oder CPA langfristig gewährleistet.

<sup>995</sup> Eine detaillierte Darstellung mit Restriktionen der Darstellung befindet sich in Anhang C.12.

Um die Erwartungshaltung zu bedienen, sollte das Lehrmaterial einen Überblick über die Lerninhalte geben. Dies dient dazu, sich ggf. gegen den Besuch eines Lernmoduls zu entscheiden, wenn die praktische Relevanz gering ist.

Da kein signifikanter Zusammenhang zwischen der Lernstrategie und dem Geschlecht, dem Alter oder der Hierarchieebene im WP-Kollektiv nachgewiesen wurde, erscheint es auf Basis der empirischen Untersuchung nicht sinnvoll, eine Aufteilung von Lerngruppen nach diesen Kriterien vorzunehmen. Auch die qualitativen Antworten der Teilnehmer ergeben nicht, dass eine solche Gruppierung gewünscht ist.

Eine Aufteilung von Lerngruppen lässt sich lediglich aus dem signifikanten Zusammenhang von Lernstrategie und IFRS-Tätigkeitsschwerpunkt ableiten. Danach erscheint es sinnvoll, die Lerngruppen danach aufzuteilen, ob die Probanden ihren Schwerpunkt in der IFRS-Grundsatzarbeit haben oder primär auf verschiedenen IFRS-Mandaten eingesetzt sind. Personen, die ihren Tätigkeitsschwerpunkt mehr in der Grundsatzarbeit haben, verfolgen offensichtlich eher einen generalistischen „deep approach“ als reine „Praktiker“. Problematisch könnte hier jedoch sein, dass für unterschiedliche Schulungskonzepte die „kritische“ Gruppengröße nicht erreicht wird.

Ein signifikanter Zusammenhang zwischen der Lernstrategie und der gesammelten Berufserfahrung wurde nachgewiesen. Einen konkreten Einfluss auf die Seminargestaltung dürfte dieser Zusammenhang jedoch nicht haben, weil die Aufteilung von Seminargruppen nach Berufserfahrung möglicherweise ebenfalls keine ausreichenden Gruppengrößen ergibt.

Besonders interessant für das Ziel der Arbeit, die Qualität der WP-Fortbildung in internationaler Rechnungslegung zu verbessern, ist die Untersuchung des Zusammenhangs zwischen angebotenen Lehrmethoden und der Lernstrategie der Probanden. Hier konnte kein signifikanter Zusammen-

hang zwischen der Lernstrategie und den im Istkonzept angewandten Lehrmethoden nachgewiesen werden. Dies gilt sowohl für die Vermittlung von IFRS-Basiswissen als auch für die Auffrischung von bereits vorhandenen Kenntnissen. Daher erscheint es auf Basis der Erkenntnisse der empirischen Studie nicht sinnvoll, einzelne Lehrmethoden nicht mehr anzuwenden, da sie keinen Zusammenhang mit der Lernstrategie zeigen.

Die qualitativen Aussagen zu den Lehrmethoden lassen jedoch den Schluss zu, dass klare Präferenzen der Teilnehmer für einzelne Lehrmethoden bestehen. Folgt man diesen Präferenzen bei der Ausgestaltung von IFRS-Seminaren, so werden die Teilnehmer die Seminare subjektiv als effizienter und zielführender empfinden. Eine Aussage über die tatsächliche Effizienz – einen tatsächlichen Lernerfolg – kann hieraus nicht abgeleitet werden. Um die Qualität der Fortbildung zu verbessern, erscheint es gemäß den qualitativen Aussagen jedoch sinnvoll, die Anzahl der unterschiedlichen Lehrmethoden zu verringern. Eine klare Präferenz für eine Lehrmethode besteht – unabhängig von der Lernstrategie – für Seminare und Fallstudien.

Die Web-Based-Learning-Module dagegen, die das Selbststudium erleichtern sollten, wurden von den Teilnehmern mehrheitlich nicht angenommen. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Aussagen der Probanden zu CBT und WBT keine Schlussfolgerung bezüglich der didaktischen und gestalterischen Qualität zulassen. Es handelt sich um ein rein subjektives Empfinden der Teilnehmer. Die angebotenen WBL-Module entsprechen anerkannten Qualitätskriterien für WBT. Weiterhin muss berücksichtigt werden, dass das Alter der befragten WP und ihre möglicherweise bisher geringen Erfahrungen mit dieser Lernform einen Einfluss auf ihre Einschätzung haben kann. Bei Betrachtung des gesamten Teilnehmerkreises – also auch der Nicht-WP – könnte das Ergebnis anders ausfallen. Zusammenfassend lässt sich aus dieser Aussage nicht folgern, E-Learning sei kein probates Lehrmedium für die Vermittlung von IFRS-Sachverhalten.

Weiterhin erscheint es sinnvoll, die Modularisierung, die bereits für Themenkreise existiert, auch auf die Lehrmethoden auszudehnen. Das bedeutet, dass verschiedene Lehrmethoden zur Auswahl stehen, aus denen der Lernende auswählen kann.

Eine weitere Erkenntnis aus der empirischen Untersuchung ist, dass die Umfeldfaktoren „Arbeitsbelastung“ und „Reisetätigkeit“ offensichtlich keinen Einfluss auf das Lernverhalten der Probanden haben. Die qualitativen Antworten der Probanden lassen es ratsam erscheinen, die Schulungskonzepte bezüglich Lerntempo und Lernort flexibel zu gestalten.

Im Hinblick auf das untersuchte Istkonzept ist gemäß den qualitativen Antworten der Probanden die Schulungsfrequenz ein kritischer Erfolgsfaktor. Viele der Probanden empfinden ein Fortbildungskonzept nur dann als hochwertig, wenn sie regelmäßig in kürzeren Abständen ihr Wissen auffrischen können und außerdem einen Erfahrungsaustausch mit Kollegen generieren. Logische Konsequenz daraus ist, dass für die Wissensinhalte der internationalen Rechnungslegung insbesondere aufgrund permanenter Änderung der Standards und deren Auslegung ein „Vorratslernen“ von den Probanden nicht als sinnvoll erachtet wird, sondern eher ein „just in time“ und ein kontinuierlicher Lernprozess probat erscheinen.

Der erfolgreiche Erfahrungsaustausch könnte jedoch dadurch konterkariert werden, dass eine strategische Lernstrategie den vollständigen Austausch von Wissen tendenziell vermeidet, sofern in dem eigenen Wissen ein Wettbewerbsvorteil gesehen wird, der nicht mit anderen Kollegen geteilt werden soll.

Die Forderung nach kürzeren Abständen zwischen den Seminaren ist in der Praxis leicht umsetzbar. Die üblicherweise einmal jährlich stattfindenden Blockveranstaltungen könnten durch kleinere zeitliche Fortbildungseinheiten ersetzt werden – allerdings mit dem Risiko, dass die auf sozialer Ebene stattfindenden Austauschprozesse eingeschränkt werden.

So wird eine kontinuierliche und zeitnahe Information und Kommunikation in der Fortbildung erreicht, die insgesamt zu einer höheren Qualität in der praktischen Arbeit beitragen kann.

Betrachtet man die Forschungsergebnisse vor dem Hintergrund der Lerntheorie, so muss konstatiert werden, dass die untersuchte Lernkonzeption stark kognitivistisch geprägt ist und Teile des konstruktivistischen Ansatzes außen vor lässt. Der Lernkonzeption gelingt es nur teilweise, die Wissensstrukturen der Probanden durch das Angebot zu ergänzen und Wissenslücken zu schließen. Eine Herangehensweise im konstruktivistischen Sinne könnte hier eine größere Zufriedenheit der Teilnehmer bringen, indem das Angebot stärker an den Wissensanforderungen der Teilnehmer orientiert wird. Dies muss außerdem dadurch flankiert werden, dass die Lernenden mehr Hilfestellungen im Lernprozess erhalten. Die Hilfestellung im Lernprozess kann darin bestehen, eine Auswahl von Lehrmethoden und Lehrmedien parallel anzubieten und die internetbasierten Lernformen durch Instruktoren vom reinen Selbststudium zu einem echten „Blended Learning“-Konzept auszubauen.

Eine Schlüsselfunktion dürfte in diesem Zusammenhang auch eine zeitnahe Bedarfsermittlung mit regelmäßigem Update haben, um eine höhere Orientierung an den Bedürfnissen der „Kunden“ des Lernkonzepts zu erreichen. Dies wird in der Folge auch zu einer höheren Qualität der beruflichen Arbeit des WPs führen.

## 6 Zusammenfassende Würdigung

### 6.1 Restriktionen der eigenen empirischen Untersuchung

Die empirische Untersuchung wurde in Form einer Online-Befragung durchgeführt. Die ermittelten Daten stellen lediglich intersubjektiv abgesicherte Aussagen dar, ohne Anspruch auf Allgemeingültigkeit. Diese Restriktion ergibt sich jedoch aus jeder Befragung.

Des Weiteren wurden lediglich WP und CPA einer großen WPG befragt. Bezüglich der Lernstrategieermittlung für das Erlernen von IFRS-Sachverhalten und deren allgemein gehaltener Aussage kann jedoch nicht erwartet werden, dass sich wesentliche Unterschiede zu anderen großen Prüfungsgesellschaften ergeben, da deren Lehrkonzepte ähnlich sind. Allenfalls könnten Unterschiede zu Einzel-WP und kleineren WPG bestehen, da deren organisationale Voraussetzungen gerade bei dem Angebot von interner IFRS-Fortbildung eher limitiert sein werden.

Eine weitere Limitation des Forschungsinstruments liegt darin, dass die Präferenz für bestimmte Lehrmethoden abgefragt wurde. Die Präferenz für Lehrmethoden steht jedoch nicht zwangsläufig auch für deren Effizienz. Da außerdem mangels Existenz keine Lernerfolgskontrollen untersucht werden konnten, kann auch im Sinne eines outputorientierten Ansatzes<sup>996</sup> nicht untersucht werden, ob ein Zusammenhang zwischen Lernstrategie und Lernergebnis besteht.

Die Stichprobengröße für das Kollektiv der CPA ist mit 21 Probanden gering. Daher sind die Ergebnisse für das CPA-Kollektiv mit Vorsicht zu interpretieren.<sup>997</sup> Aufgrund des Ausschlusses von weiteren drei Probanden,

---

<sup>996</sup> Vgl. zum outputorientierten Ansatz von CPD Abschnitt 2.4.5.2.3.

<sup>997</sup> Vgl. zur optimalen Stichprobengröße weiterführend Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006), S. 627-635.



die nach der Lernstrategiedefinition Mischtypen sind, ergibt sich eine Stichprobengröße von 18 Probanden. Daraus folgt auch, dass ein Vergleich der relativen Häufigkeiten der Teilstichproben von WP und CPA nur eine eingeschränkte Interpretationsbasis bieten.<sup>998</sup>

Aus der Auswertung der Lernstrategievariablen wurden für den „surface approach“ wegen zu geringer Trennschärfekoeffizienten zwei Items ausgeschlossen. Um jedoch nach Ausscheiden von Items eine Vergleichbarkeit der Lernstrategie-Summen zu ermöglichen, wurde die Summe für den „surface“ Ansatz (9 Items) auf 11 Items extrapoliert.<sup>999</sup> Die Summen für den „deep“ und den „strategic approach“ enthalten jeweils 11 Variablen und sind unmittelbar vergleichbar.<sup>1000</sup>

Schließlich bestand die Gefahr, dass die Probanden den Hintergrund der Befragung durchschauen und sich bei der Angabe zu den Lernstrategie-items an der gewünschten Ausprägung orientieren. Diese Befürchtung konnte jedoch durch vereinzelte Nachfragen bei den Probanden zerstreut werden.

## 6.2 Zukünftiger Forschungsbedarf

Auch zukünftig besteht erheblicher Forschungsbedarf zum Themengebiet der „Lernstrategien von Wirtschaftsprüfern im Kontext der internationalen Rechnungslegung“. Dieser lässt sich in verschiedene Kategorien einteilen, die in den folgenden Abschnitten veranschaulicht werden.

---

<sup>998</sup> Auf diese Tatsache wird aus Effizienzgründen nicht bei jedem Vergleich hingewiesen.  
<sup>999</sup> Es ist darauf hinzuweisen, dass ein Ausscheiden von Items bei dem ursprünglichen ASSIST-Fragebogen nicht beschrieben wird. Allerdings wird auch keine Analyse der Trennschärfekoeffizienten vorgenommen. Vgl. *Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline* (2002), S. 27 ff.

<sup>1000</sup> Vgl. hierzu auch Abschnitt 5.4.2.1.

### 6.2.1 *Ermittlung der Lernstrategien von Studenten mit einer Vertiefung in Wirtschaftsprüfung*

Zunächst erscheint es sinnvoll, weitere Erhebungen allgemeiner Natur zu Lernstil oder Lernstrategie von Studenten der Betriebswirtschaft mit einer Vertiefung in Wirtschaftsprüfung, ggf. auch im Vergleich mit WP sowie CPA, durchzuführen. Aufgrund der Vielzahl der existierenden Forschungsinstrumente bietet es sich zunächst an, ein bestimmtes Kollektiv mit verschiedenen Instrumenten zu untersuchen und die Unterschiede in der Ausprägung der Lernstile und der Lernstrategien zwischen den Instrumenten zu vergleichen. Weiterhin liegen derzeit keine Befunde von deutschen Studenten zu deren Lernstil oder Lernstrategie vor, sodass diese – auch im Vergleich mit bereits vorhandenen Studien – näher beleuchtet werden könnten. Die Lernstile oder -strategien dieser Studenten könnten dann im Rahmen eines Langzeittests einem Retest unterzogen werden, soweit sie später die WP-Prüfung ablegen oder mit einem WP-Kollektiv verglichen werden, das mit dem gleichen Forschungsinstrument untersucht wird.

Weiterhin erscheint es angebracht, die Varianzen der Lernstrategieitem-Summen genauer zu untersuchen, um die Lernstrategien in ihrer Ausprägung genauer determinieren zu können. Außerdem wäre es interessant, die Stetigkeit der verschiedenen Ausprägungen und Subdimensionen, die eine Lernstrategie determinieren, mithilfe eines Retests an demselben Kollektiv über einen gewissen Zeitraum zu untersuchen.<sup>1001</sup> Dies könnte dann ebenfalls mit bereits vorhandenen empirischen Studien verglichen werden.

Die Lernstrategie ist eine Teilmenge der Ausprägung von Persönlichkeitsmerkmalen. Neben der auf das Lernverhalten fokussierten Betrachtungsweise wäre es wünschenswert, die Persönlichkeitsvoraussetzungen von

---

<sup>1001</sup> Zur Stabilität von Lernstilen, die durch den LSI ermittelt wurden, vgl. Abschnitt 4.1.18.

Studenten und Berufsträgern zu untersuchen. Diese vergleichende Untersuchung könnte dazu benutzt werden, von bestimmten Persönlichkeitsvoraussetzungen auch einen Schluss auf angenommene Lernstrategien zuzulassen. Die Persönlichkeitsvoraussetzungen von CPA wurden bereits vereinzelt untersucht,<sup>1002</sup> bisher jedoch nicht in einen Zusammenhang mit Lernverhalten und Performanz in der beruflichen Arbeit gestellt.

### 6.2.2 *Fortbildung in der Wissensdomäne IFRS*

Die Fortbildung in der Wissensdomäne IFRS erfordert weitere empirische Untersuchungen sowohl bezüglich des deutschen als auch des US-amerikanischen Berufsstandes. Die IFRS-Fortbildung wird für den gesamten Berufsstand auch in Zukunft einen Schwerpunkt bilden – bedingt durch die Änderungen auf dem Finanzmarkt, die auch Auswirkungen auf die Rechnungslegungsregeln haben, und die stärkere Verbreitung der IFRS in Deutschland, aber auch weltweit. Aufgrund der SEC Roadmap sieht sich insbesondere der US-amerikanische Berufsstand in Zukunft vor der Herausforderung, die Fortbildung in IFRS flächendeckend zu organisieren und durchzuführen. Das Lernverhalten der in dieser empirischen Untersuchung betrachteten CPA kann erste Indizien für eine Weiterentwicklung von IFRS-Fortbildungskonzepten geben. Allerdings muss das Lernverhalten der CPA bezogen auf IFRS weiter an größeren Kollektiven untersucht werden, um effiziente und anwenderfreundliche Fortbildung anbieten zu können.

Bei einer weiterführenden Untersuchung ist insbesondere zu beachten, dass der CPA aufgrund des vertiefteren Studiums im Bereich der Rech-

---

<sup>1002</sup> Vgl. Davidson, Ronald A./Etherington, Lois D. (1995), S. 425-444. Die Untersuchung ergab, dass Rechnungslegungsstudenten abstrakter denken können als die Gesamtbevölkerung und auch verstärkt praktischer veranlagt sind. Verbindet man diese Persönlichkeitsausprägungen mit einer Lernstrategie, so würde man einen Schwerpunkt auf der „deep“-Lernstrategie erwarten, mit einem Schwerpunkt auf der praktischen Anwendung von erlerntem Wissen.

nungslegung und der anderen Lernkultur an US-Universitäten andere Lernvoraussetzungen hat als der deutsche WP. Für die Fortbildung in IFRS steht insbesondere der Wechsel vom „rule-based“ US GAAP zum „principle-based“ IFRS im Mittelpunkt. Das Verständnis für diesen Unterschied ist ein kritischer Erfolgsfaktor für eine erfolgreiche Anwendung von IFRS in den USA.

Aus der eigenen empirischen Studie hat sich ergeben, dass insbesondere die Interaktivität von WBL-Modulen für IFRS ein kritischer Erfolgsfaktor ist.<sup>1003</sup> Da internetbasierte Lernmodule zu IFRS-Sachverhalten verstärkt eingesetzt werden, ist von Interesse, welche Gemeinsamkeiten und Unterschiede diese eingesetzten Module aufweisen und welchen Einfluss die unterschiedliche Gestaltung auf den Lernerfolg und die Zufriedenheit der Teilnehmer hat. Da die Entwicklung von internetbasierten Lernmodulen sehr kostenintensiv ist, kann ein Vergleich solcher Module Schwächen aufdecken und zu einer Verbesserung der Module führen, womit der hohe Aufwand gerechtfertigt wäre. Aus besser auf die Bedürfnisse der Lerner zugeschnittenen Modulen ergeben sich für die Zukunft auch erhebliche Effizienzsteigerungspotenziale.

### 6.2.3 *Untersuchung derzeit angebotener Fortbildungskonzepte*

Die Untersuchung eines bereits vorhandenen IFRS-Fortbildungskonzepts in Bezug auf seine Effizienz bietet sich als weiterer Forschungsbereich an. Damit würde die verfolgte Lernstrategie in einen Zusammenhang mit dem Lernerfolg gebracht. Dies erfordert jedoch ein outputorientiertes Fortbildungskonzept, mit dem das Lernergebnis tatsächlich überprüft werden kann. Nach den Erkenntnissen der empirischen Untersuchung werden an praxisrelevanten Fällen orientierte Seminare mit einer mehr als einmal jährlichen Frequenz von den befragten Probanden präferiert, unabhängig

---

<sup>1003</sup> Vgl. Abschnitt 5.4.1.3.8.

vom Lernerfolg. Ein möglicher Untersuchungsansatz könnte sein, mithilfe von Fallstudien bestimmte Sachverhalte zu vermitteln und den Lernerfolg in einem Test mit ähnlich gelagerten Fällen zu überprüfen. Die Testergebnisse gäben dann Aufschluss darüber, ob die vermittelten Sachverhalte verständlich vermittelt wurden und das Wissen von den Probanden in praxisnahe Situationen transferiert werden kann.

Konzeptionell bietet sich auch der Vergleich verschiedener IFRS-Fortbildungskonzepte an. Dies kann ein Vergleich von Computer-Based Trainings<sup>1004</sup> untereinander oder von unterschiedlichen Lehrmethoden sein. Schließlich scheint – unter Berücksichtigung von kulturellen und nationalen Unterschieden – auch der Vergleich von IFRS-Fortbildungskonzepten in verschiedenen Ländern von Interesse. Ein direkter Vergleich könnte auch zwischen Fortbildungskonzepten zur Vermittlung von IFRS-Basiswissen an der Universität und im Rahmen der WP-Ausbildung durchgeführt werden, um bezogen auf die unterschiedlichen Lernvoraussetzungen Gemeinsamkeiten und Unterschiede im Lernverhalten zu ermitteln.

In zukünftigen Forschungsarbeiten könnte darüber hinaus untersucht werden, welche Lerninfrastruktur speziell bei externen IFRS-Fortbildungsveranstaltungen besteht und wie deren Teilnehmer diese einschätzen – ggf. auch in einer vergleichenden Studie mit internen Fortbildungsveranstaltungen von WPG. Hier bieten sich die Fortbildungsveranstaltungen der IDW-Akademie als Untersuchungsobjekt an.

#### 6.2.4 *Veränderung von Lernstrategien durch Fortbildung*

Ausgehend von identifizierten Lernstrategien als Klassifikationsmodus wäre es interessant, ob diese durch Fortbildungsmaßnahmen modifiziert werden. Studien zum studentischen Lernverhalten haben gezeigt, dass

---

<sup>1004</sup> Vgl. Ruhnke, Klaus/Imiela, Robert (2008), S. 546, Tabelle 1, zum Vergleich von CBT.

sich Lernstile und Lernstrategien über den Verlauf eines Studiums verändern. Das gleiche Phänomen könnte auch im Verlauf der beruflichen Tätigkeit als WP oder CPA auftreten. Eine solche Untersuchung zur Veränderung der Lernstrategie erfordert einen langen Beobachtungszeitraum von drei bis fünf Jahren und die Befragung eines konstanten Kollektivs von Berufsträgern über diesen Zeitraum.

### 6.2.5 *Einfluss des Teilnehmers auf die Seminargestaltung*

Aus Abschnitt 5.4.1.3.22 kann abgeleitet werden, dass die Teilnehmer eines IFRS-Seminars durchaus ein Interesse daran haben, auf die Seminargestaltung Einfluss zu nehmen, in der Praxis ihr Einfluss tatsächlich jedoch nur eingeschränkt ist. Hierzu wäre eine Untersuchung sinnvoll, in welcher Hinsicht die Teilnehmer Einfluss nehmen wollen. Eine Einflussnahme könnte durch das Angebot einer Mischung von Lehrmethoden erzeugt werden, wobei die Teilnehmer wählen können, mit welchen Lehrmethoden sie sich die IFRS-Sachverhalte erschließen wollen. Als Nachweis des Lernerfolgs müsste hier allerdings am Ende eine Lernerfolgskontrolle stehen. Auch andere, von den Teilnehmern als sinnvoll erachtete Einflussmöglichkeiten können untersucht werden. Solche Erkenntnisse können insbesondere durch offene Interviews während verschiedener IFR-Schulungsmaßnahmen generiert werden.

## 6.3 **Thesenförmige Zusammenfassung**

1. Der WP übt einen Beruf aus, bei dem ein hohes Maß an Qualifikation und Wissen erforderlich ist. Der allgemeine Berufsgrundsatz der Gewissenhaftigkeit allein begründet bereits die Pflicht des Berufsträgers, das mit dem Bestehen des Berufsexamens erworbene Wissen nicht nur zu erhalten, sondern entsprechend der beruflichen Einsatzgebiete regelmäßig auszubauen und an aktuelle Standards anzupassen. Dies gilt insbesondere für die praktische Arbeit des WPs bei der Prüfung von Einzel- und Konzernabschlüssen nach IFRS. Der gleichen He-

rausforderung stellt sich seit Neuestem auch der amerikanische CPA, nachdem die SEC am 27. August 2008 einen Plan veröffentlichte, wonach US GAAP schrittweise durch IFRS abgelöst werden soll.

2. Die permanente Fortbildung des Abschlussprüfers in IFRS ist eine unabdingbare Voraussetzung, um am Markt eine qualitativ hochwertige Leistung zu erbringen. Insbesondere in wirtschaftlich schwierigen Zeiten ist es von außerordentlicher Bedeutung, die betrieblichen Ressourcen für die Konzeption und die Weiterentwicklung von IFRS-Fortbildungsmaßnahmen kosten- und zeiteffizient einzusetzen.
3. In diesem Zusammenhang sind für den deutschen Berufsstand zahlreiche normative Grundlagen geschaffen worden, die einen Rahmen für die Ausgestaltung von Fortbildungsmaßnahmen bilden. Regelungen finden sich in der WPO, der Berufssatzung sowie in Stellungnahmen des IDW. Die modernisierte EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung wurde bereits über die 7. WPO-Novelle in deutsches Recht umgesetzt. International existieren zahlreiche Regelungen im „IFAC Code of Ethics“ und in den IES sowie in zahlreichen weiteren Papieren der IFAC. Für den US-amerikanischen CPA wurden ebenfalls verbindliche Regelungen getroffen, die den deutschen Regelungen ähneln.
4. Die existierenden Regelungen definieren jedoch bisher primär die quantitativen Anforderungen an Fortbildungsmaßnahmen. Die qualitative Ausgestaltung von Fortbildungsmaßnahmen wird dem Berufsstand überlassen. Um die qualitative Ausgestaltung von Fortbildungsmaßnahmen – betrachtet wird nur die Fortbildung in IFRS – zu verbessern und kosten- und zeiteffizient zu gestalten, ist es notwendig, eine systematische Untersuchung von Einflussfaktoren auf das Lernverhalten von WP im Zusammenhang mit IFRS vorzunehmen. Diese systematische Bedarfsuntersuchung stellt den ersten Ansatzpunkt für die Planung eines Lernprozesses dar.

5. Bei der Ausgestaltung von Lernkonzepten müssen die lerntheoretischen Grundlagen als Erklärung der Ursache-Wirkungszusammenhänge bei Lernprozessen berücksichtigt werden. Nach Identifikation dieser Ursache-Wirkungszusammenhänge sind in der Literatur und in der empirischen Forschung bisher vor allem studentische Lernprozesse näher untersucht worden.
6. Die Untersuchung dieser primär studentischen Lernprozesse führte zu zahlreichen Definitionen von sog. Lernstilen oder Lernstrategien, welche die Herangehensweise von Probanden an eine Lernaufgabe beschreiben. Bei der Lernstil- und Lernstrategieforschung wurden unterschiedliche Lehrmethoden in die Überlegungen einbezogen. Dabei wurden zahlreiche Einflussfaktoren auf den Lernprozess identifiziert und näher untersucht.
7. Die empirische Befundlage zur Lernstil- und Lernstrategieforschung legt nahe, das Untersuchungsobjekt „Abschlussprüfer“ näher zu betrachten, da eine direkte Übertragung der Ergebnisse des studentischen Lernens auf berufliche Lernprozesse nicht sinnvoll ist und der studentische Lernprozess bisher nicht oder nur vereinzelt mit dem berufsbezogenen Lernprozess des WPs oder CPA verglichen wurde. Daher wurde auf Grundlage einer der in der Literatur ausformulierten Lernstrategiedefinitionen und einem bestehenden Forschungsinstrument ein Modell für das Untersuchungsobjekt „IFRS-Fortbildungsmaßnahme“ entwickelt. Auf Basis dieses Modells wurden die bei WP vorherrschenden Lernstrategien und die vermutlich auf sie wirkenden Einflussfaktoren untersucht.
8. Die empirische Untersuchung zeigt, dass die vorherrschende Lernstrategie in der Stichprobe sowohl bei den WP als auch bei den CPA die des „strategic approach“ ist. Damit verfolgt eine Mehrzahl sowohl der WP als auch der CPA bezogen auf die Fortbildung in IFRS eine konstruktivistisch orientierte Lernstrategie, die vor allem darauf aus-



gerichtet ist, das theoretische Wissen in einer möglichst effizienten Weise zu erlernen, zu ergänzen und direkt in die praktische Arbeit zu übertragen. Der „strategic approach“ ist dadurch gekennzeichnet, dass die Probanden, je nach Anforderung aus der praktischen Arbeit, entweder den „deep approach“ oder den „surface approach“ annehmen, ergänzt durch eine strategische und kompetitive Komponente.<sup>1005</sup>

9. Für die Fortbildungspraxis bedeutet dies, dass sich Berufsträger vertieft mit IFRS-Sachverhalten beschäftigen, soweit sie diese für ihre praktische Arbeit als relevant ansehen. Wenn keine Relevanz von Seminarthemen für die praktische Arbeit besteht, gehen die Befragten dazu über, ihr Lernverhalten auf ein weniger detailliertes Verstehen des IFRS-Sachverhalts zu beschränken. Auf diese vorherrschende Lernstrategie im Berufsstand muss in Zukunft bei der Ausgestaltung von Fortbildungsmaßnahmen reagiert werden.
10. Die empirische Untersuchung konnte für den WP einen Einfluss der gesammelten Berufserfahrung auf die Lernstrategie nachweisen. Weiterhin wurde anhand der Stichprobe ein signifikanter Zusammenhang zwischen dem praktischen Tätigkeitsschwerpunkt in IFRS und der Lernstrategie festgestellt. Für alle anderen Einflussfaktoren des Modells ließen sich keine signifikanten Zusammenhänge mit der Lernstrategie nachweisen. Insbesondere wurde kein Zusammenhang zwischen der Lernstrategie und bestimmten Lehrmethoden festgestellt. Die bei den Probanden vorhandene Präferenz für bestimmte Lehrmethoden könnte jedoch in der Praxis so umgesetzt werden, dass auf als ineffizient empfundene Lehrmethoden nicht mehr zurückgegriffen wird. Die Zufriedenheit der Teilnehmer würde dadurch erhöht, unabhängig von der dabei nicht berücksichtigten tatsächlichen Effizienz der Lehrmethoden im Hinblick auf einen Lernerfolg.

---

<sup>1005</sup> Vgl. *Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul* (1983), S. 200-201, Figure 10.1.

11. Aus den qualitativen Antworten der Probanden zu dem bestehenden Fortbildungskonzept lassen sich zahlreiche Empfehlungen ableiten, die in die Neukonzeption oder die Weiterentwicklung von IFRS-Fortbildungskonzepten einfließen können. Hierzu gehört u. a. die Verbesserung von WBL-Modulen, die in der vorliegenden Untersuchung insbesondere wegen ihrer Ineffizienz und mangelnden Interaktivität als nicht sinnvoll erachtet wurden. Weiterhin wird angeregt, Lernerfolgskontrollen einzuführen, eine Forderung, die durch eine im Jahr 2008 veröffentlichte Publikation der IFAC zur Messung des Outputs von Fortbildungsmaßnahmen unterstützt wird. Darüber hinaus wird eine höhere Frequenz von IFRS-Fortbildungsmaßnahmen gewünscht, womit der Begriff „permanente Fortbildung“ tatsächlich mit Leben gefüllt würde. Aufgrund der zumindest in großen WPG vorherrschenden Branchenspezialisierung erscheint auch eine zusätzliche branchenspezifische IFRS-Fortbildung adäquat. Als kritische Erfolgsfaktoren für IFRS-Seminare werden die pädagogische Befähigung und die Praxiserfahrung der Referenten gesehen und als Verbesserungspotenzial herausgearbeitet.
12. Die empirischen Untersuchungsergebnisse geben erstmalig Auskunft über die Lernstrategien von deutschen WP in der Wissensdomäne IFRS. Es besteht weiterhin erheblicher Forschungsbedarf auf diesem Themengebiet und Handlungsbedarf bei IDW und WPK, um die qualitativen Anforderungen an Fortbildungskonzepte detaillierter auszugestalten.
13. Forschungsbedarf ist u. a. in folgenden Bereichen zu erkennen: Sinnvoll erscheint die Ermittlung von Lernstrategien von Studenten mit einer Ausrichtung in Wirtschaftsprüfung und/oder Rechnungslegung, um diese mit den Lernstrategien von WP vergleichen zu können. In diesen Bereich fällt auch die Untersuchung von Persönlichkeitsprofilen von Studenten und Berufsträgern, da die Lernstrategien ein

Teil des Persönlichkeitsprofils sind. Weiterhin ist bisher nur an Studenten untersucht worden, inwieweit sich Lernstile oder -strategien im Zeitverlauf ändern. Hier besteht erheblicher Bedarf, die Veränderung von Lernstrategien bei Berufsträgern durch Fortbildung näher zu beleuchten.

14. Ein weiteres Gebiet, auf dem Nachholbedarf gesehen wird, ist die Fortbildung in IFRS im Hinblick auf Optimierung von bestehenden Fortbildungskonzepten. Werden einzelne Facetten von IFRS-Fortbildungskonzepten betrachtet, ist die empirische Befundlage insbesondere bei Fragen der Effizienz von bestehenden Fortbildungskonzepten, dem Vergleich von input- und outputorientierten Fortbildungskonzepten und Fragen der konkreten Ausgestaltung noch stark ausbaufähig.

## Literaturverzeichnis

**Accounting Education Change Commission (1990):** Objectives of Education for Accountants: Position Statement Number One, in: Issues in Accounting Education, 1990, S. 305-312.

**Achtenhagen, Frank/Grubb, W. Norton (2001):** Vocational and Occupational Education: Pedagogical Complexity, Institutional Diversity, in: Richardson, Virginia (Hrsg.), Handbook of research on teaching, 4. Aufl., Washington D.C. 2001, S. 604-639.

**Adams, Carol A./Roberts, Clare B. (1994):** International accounting education in the UK, in: Accounting Education, 1994, S. 167-181.

**Adler, Ralph W./Milne, Markus J. (1997):** Improving the quality of accounting students' learning through action-oriented learning tasks, in: Accounting Education, September 1997, S. 191-215.

**Advisory Committee On The Auditing Profession (2008):** Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury, October 6, 2008, online abrufbar unter: <http://www.treas.gov/offices/domestic-finance/acap/docs/final-report.pdf> (Stand: 23. Oktober 2008).

**Ahrweiler, Petra/Pyka, Andreas/Gilbert, Nigel (2004):** Die Simulation von Lernen in Innovationsnetzwerken, in: Florian, Michael/Hillebrandt, Frank (Hrsg.), Adaption und Lernen von und Organisationen, Wiesbaden 2004, S. 165-185.

**AICPA (2003):** Overview of the AICPA Volunteer Environment, online abrufbar unter: [http://www.aicpa.org/download/about/corporate\\_governance/Volunteer\\_Services\\_Overview.pdf](http://www.aicpa.org/download/about/corporate_governance/Volunteer_Services_Overview.pdf) (Stand: 9. September 2008).

**AICPA (2006):** Summary of AICPA Operations, online abrufbar unter: <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, (Stand: 29. Juli 2006).

- AICPA (2008):** Membership Figures, compiled as of August 2007, online abrufbar unter: <http://www.aicpa.org/About+the+AICPA/Understanding+the+Organization/Membership+Figures.htm> (Stand: 8. Oktober 2008).
- AICPA (2008a):** AICPA Mission, online abrufbar unter: <https://www.aicpa.org/About+the+AICPA/AICPA+Mission> (Stand: 2. September 2008).
- AICPA (2008b):** AICPA Council, online abrufbar unter: <https://www.aicpa.org/About+the+AICPA/Understanding+the+Organization/AICPA+Council.htm> (Stand: 9. September 2008).
- Albrecht, Birgit/Baratta, Dr. Mario von/Brander, Sibylle et al. (2008):** Der Fischer-Weltalmanach 2009, Zahlen, Fakten, Daten, Frankfurt a.M. 2008.
- Albrecht, W. Steve/Sack, Robert J. (2000):** Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future, Sarasota 2000.
- Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft (2002):** Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, in: BB, 2002, S. 2372-2381.
- Argyris, Chris (1964):** Integrating the Individual and the Organization, 2nd transaction edition (unchanged), New Brunswick 1990.
- Argyris, Chris (1990):** Overcoming organizational defenses: Facilitating organizational learning, Needham Heights 1990.
- Argyris, Chris/Schön, Donald A. (2006):** Die Lernende Organisation, 3. Aufl., Stuttgart 2006.
- Arnold, Patricia (2001):** Didaktik und Methodik telematischen Lehrens und Lernens: Lernräume, Lernszenarien, Lernmedien State-of-the-Art und Handreichung, Münster, New York, München, Berlin 2001.

- Arnold, Rolf/Siebert, Horst (2006):** Konstruktivistische Erwachsenenbildung: von der Deutung zur Konstruktion von Wirklichkeit, 5. unveränderte Aufl., Baltmannsweiler 2006.
- Auyeung, Pak/Sands, John (1996):** A cross cultural study of the learning style of accounting students, in: Accounting and Finance, 1996, S. 261-274.
- Backhaus, Klaus/Meffert, Heribert (2003):** Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld von Selbstanspruch und Öffentlichkeitswahrnehmung, in: Baetge, Jörg (Hrsg.), Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vor neuen Herausforderungen, Düsseldorf 2003, S. 21-34.
- Baetge, Jörg/ Sell, Kirsten (1999):** Die US-amerikanischen, internationalen und deutschen Prüfungsgrundsätze im Vergleich, in: StuB, 1999, S. 517-525.
- Baker, Richard E./Simon, John R./Bazeli, Frank P. (1986):** An Assessment of the Learning Style Preferences of Accounting Majors, in: Issues in Accounting Education, Spring 1986, S. 1-12.
- Baldwin, Bruce A./Reckers, Philip M. J. (1984):** Exploring the Role of Learning Style Research in Accounting Education Policy, in: Journal of Accounting Education, 1984, S. 63-76.
- Bamberg, Günter/Baur, Franz/Krapp, Michael (2008):** Statistik, 14. korrigierte Aufl., München, Wien 2008.
- Bandura, Albert (1976):** Lernen am Modell: Ansätze zu einer sozial-kognitiven Lerntheorie, Stuttgart 1976.
- Bannert, Maria (2007):** Metakognition beim Lernen mit Hypermedien: Erfassung, Beschreibung und Vermittlung wirksamer metakognitiver Strategien und Regulationsaktivitäten, Münster u. a. 2007.

- Barniv, Ran/Fetyko, David (1997):** Attitudes of CPAs and Financial Executives Toward Harmonization of International Accounting Standards: An Analytical and Empirical Examination, in: Journal of International Accounting Auditing & Taxation, 1997, S. 149-169.
- Baumgart, Franzjörg (2007):** Lernen als Aufbau von Reiz-Reaktions-Verbindungen – Behavioristische Theorien, in: Baumgart, Franzjörg (Hrsg.), Entwicklungs- und Lerntheorien: Erläuterungen – Texte – Arbeitsaufgaben, S. 109-117, Nachdruck der 2. durchgesehenen Aufl., Bad Heilbrunn 2007.
- Baumgart, Franzjörg (2007a):** Entwicklung als Konstruktion von Wirklichkeit – Kognitive Theorien, in: Baumgart, Franzjörg (Hrsg.), Entwicklungs- und Lerntheorien: Erläuterungen – Texte – Arbeitsaufgaben, S. 203-213, Nachdruck der 2. durchgesehenen Aufl., Bad Heilbrunn 2007.
- Beattie, Vivien/Collins, Bill/McInnes, Bill (1997):** Deep and surface learning: a simple or simplistic dichotomy?, in: Accounting Education, 1997, S. 1-12.
- Bedford, Norton M./Bartholomew, E. E./Bowsher, Charles A./Davidson, Sidney/Horngren, Charles T./Knortz, Herbert C./Summers, Edward L./Wheeler, John T. (1986):** Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession, The American Accounting Association Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education, in: Issue in Accounting Education, 1986, S. 186-195.
- Bedford, Norton M./Shenkir, William G (1987):** Reorienting Accounting Education, in: Journal of Accountancy, 1987, S. 84-91.
- Berger, Peter L./Luckman, Thomas (1991):** The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge, 4. Aufl., London 1991.

- Bergius, Rudolf (1972):** Psychologie des Lernens: Einführung in die moderne Forschung, 2. Aufl., Stuttgart 1972.
- Biemann, Torsten (2007):** Logik und Kritik des Hypothesentestens, in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf, Joachim (Hrsg.), Methodik der empirischen Forschung, 2. überarbeitete und erweiterte Aufl., Wiesbaden 2007, S. 151-166.
- Biggs, John B. (1976):** Dimensions of Study Behaviour: Another Look at ATI, in: British Journal of Educational Psychology, 1976, S. 68-80.
- Biggs, John B. (1978):** Individual and Group Differences in Study Processes, in: British Journal of Educational Psychology, 1976, S. 266-279.
- Biggs, John B. (1985):** The Role of Metalearning in Study Processes, in: British Journal of Educational Psychology, 1985, S. 185-212.
- Biggs, John B. (1993):** What do inventories of students' learning processes really measure? A theoretical review and clarification, in: British Journal of Educational Psychology, 1993, S. 3-19.
- Biggs, John B./Kember, David/Leung, Doris Y. P. (2001):** The revised two-factor Study Process Questionnaire: R-SQ-2F, in: British Journal of Educational Psychology, 2001, S. 133-149.
- Biggs, John B./Telfer, Ross (1987):** The Process of Learning, 2. Aufl., Sydney 1987.
- Böcking, Hans-Joachim (2008):** Regulierung und Deregulierung in den Bereichen Rechnungslegung und Abschlussprüfung – Ein Wechselspiel der Gefühle?, in: Ballwieser, Wolfgang/Grewe, Wolfgang (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel, Herausforderung an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte 1907 bis 2007, München 2008, S. 75-96.
- Böhm, Winfried (2005):** Wörterbuch der Pädagogik, 16., vollständig überarbeitete Aufl., Stuttgart 2005.



- Bonner, Sarah E. (1999):** Choosing Teaching Methods Based on Learning Objectives: An Integrative Framework, in: Issues in Accounting Education, 1999, S. 11-39.
- Bönsch, Manfred (2008):** Variable Lernwege – Ein Lehrbuch der Unterrichtsmethoden, 4., überarbeitete und erweiterte Aufl., Sankt Augustin 2008.
- Booth, Peter/Luckett, Peter/Mladenovic, Rosina (1999):** The quality of learning in accounting education: the impact of approaches to learning on academic performance, in: Accounting Education, 1999, S. 277-300.
- Booth, Peter/Winzar, Hume (1993):** Personality Biases of Accounting Students: Some Implications for Learning Style Preferences, in: Accounting and Finance, 1993, S. 109-119.
- Bortz, Jürgen (2005):** Statistik für Human- und Sozialwissenschaftler: mit 242 Tabellen, 6. vollständig überarbeitete und aktualisierte Aufl., Heidelberg 2005.
- Bortz, Jürgen/Döring, Nicola (2006):** Forschungsmethoden und Evaluation für Human- und Sozialwissenschaftler, 4. überarbeitete Aufl., Berlin, Heidelberg, New York 2006.
- Bothmer, Henrik von (2004):** Berufliche Kompetenzen: Einführung in Begriffe und Verfahren, Darmstadt 2004.
- Boyle, Elizabeth A./Duffy, Tim/Dunleavy, Karen (2003):** Learning styles and academic outcome: The validity and utility of Vermunt's Inventory of Learning Styles in a British higher education setting, in British Journal of Educational Psychology, 2003, S. 267-290.
- Breton, Gaétan (1999):** Some empirical evidence on the superiority of the problem-based learning (PBL) method, in: Accounting Education, 1999, S. 1-12.

- Brown, William F./Holtzman, Wayne H. (1955):** A Study-Attitudes Questionnaire for Predicting Academic Success, in: The Journal of Educational Psychology, 1955, S. 75-84.
- Brown, H. Donald/Burke, Richard C. (1987):** Accounting Education: A Learning-Styles Study of Professional-Technical and Future Adaptation Issues, in: Journal of Accounting Education, 1987, S. 187-206.
- Bryant, Stephanie M./Albring, Susan M. (2006):** Effective Team Building: Guidance for Accounting Educators, in: Issues in Accounting Education, 2006, S. 241-265.
- Bryant, Stephanie M./Hunton, James E. (2000):** The Use of Technology in the Delivery of Instruction: Implications for Accounting Educators and Education Researchers, in: Issues in Accounting Education, 2000, S. 129-162.
- Bryant, Stephanie M./Kahle, Jennifer B./Schafer, Brad A. (2005):** Distance Education: A Review of the Contemporary Literature, in: Issues in Accounting Education, 2005, S. 255-272.
- Büchel, Bettina/Raub Steffen (2001):** Media Choice and Organizational Learning, in: Dierkes, Meinolf/Berthoin Antal, Ariane/ Child, John/ Nonaka, Ikujiro (Hrsg), Handbook of Organizational Learning & Knowledge, Oxford 2001, S. 518-534.
- Buchheim, Regine/Knorr, Liesel/Schmidt, Martin (2008):** Anwendung der IFRS in Europa: Das neue Endorsement-Verfahren, in: KoR, 2008, S. 334-341.
- Buchheim, Regine/Knorr, Liesel/Schmidt, Martin (2008a):** Anwendung der IFRS in Europa: Die Auswirkungen des neuen Endorsement-Verfahrens auf die Rechnungslegung, in: KoR, 2008, S. 373-379.
- Bühl, Achin (2008):** SPSS 16 – Einführung in die moderne Datenanalyse, 11. überarbeitete und erweiterte Aufl., München 2008.

- Burns, Judith/Scannell, Kara (2008):** SEC prepares for switch to overseas accounting, in: Wall Street Journal Europe, 28. August 2008, S. 19-20.
- Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline (2002):** The relationship between learning approaches and learning outcomes: a study of Irish accounting students, in: Accounting Education, 2002, S. 27-42.
- Byrne, Marann/Flood, Barbara/Willis, Pauline (2004):** Validation of the Approaches and Study Skills Inventory for Students (ASSIST) using accounting students in the USA and Ireland: a research note, in: Accounting Education, 2004, S. 449-459.
- Carland, James W./Carland, Joann C./Dye, Janet L. (1994):** Accounting education: a cooperative learning strategy, in: Accounting Education, 1994, S. 223-236.
- Christensen, Carol A./Massey, David R./Isaacs, Peter J. (1991):** Cognitive Strategies and Study Habits: An Analysis of the Measurement of Tertiary Students' Learning, in: British Journal of Educational Psychology, 1991, S. 290-299.
- Ciampi, Luc (2005):** Die emotionalen Grundlagen des Denkens: Entwurf einer fraktalen Affektlogik, 3. Aufl., Göttingen 2005.
- Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Marten, Kai-Uwe (1999):** Accounting education for professionals in Germany – current state and new challenges, in: Journal of Accounting Education 1999, S. 367-390.
- Collins, Julie H./Milliron, Valerie C. (1987):** A Measure of Professional Accountant's Learning Style, in: Issues of Accounting Education, 1987, S. 193-206.
- Cornwell, John M./Manfredo, Pamela A./Dunlap, William P. (1991):** Factor Analysis of the 1985 Revision of Kolb's Learning Style Inventory, in: Educational and Psychological Measurement, 1991, S. 455-462.

- Coster, Don T. de/Rhode, John G. (1972):** Analysis of Certified Public Accounting Subgroup and Accounting Student Personality Traits Using the California Psychological Inventory, in: Journal of Vocational Behaviour, 1972, S. 155-162.
- Cullen, John/Richardson, Sue/O'Brien, Rona (2004):** Exploring the teaching potential of empirically-based case studies, in: Accounting Education, 2004, S. 251-266.
- Dathe, Sebastian/Hendricks, Wilfried (2007):** The Nemesis E-Learning 4-Sectors-Model – A Concept to Enhance the Resusability of E-Learning Products, in: International Journal of Emerging Technologies in Learning, 2007, Issue 2, S. 1-5, online abrufbar unter: <http://online-journals.org/index.php/i-jet/article/view/103/66> (Stand: 5. Januar 2009).
- Davidson, Ronald A./Etherington, Lois D. (1995):** Personalities of Accounting Students and Public Accountants: Implications for Accounting Educators and the Profession, in: Journal of Accounting Education, 1995, S. 425-444.
- Dehnhostel, Peter (2007):** Lernen im Prozess der Arbeit, Münster, New York, München, Berlin 2007.
- Deppe, Larry A/Sonderegger, Emory O./Stice, James D./Clark, D. Cecil/Streuling, G. Fred (1991):** Emerging Competencies for the Practice of Accountancy, in: Journal of Accounting Education, 1991 S. 257-290.
- Deutscher Bildungsrat (1974):** Kompetenzentwicklung, in: Bothmer, Henrik von, Berufliche Kompetenzen, Band 20/17, Heidelberg 2004.
- Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e. V. (2008):** Pressemitteilung vom 30.06.2008, online abrufbar unter: [http://www.frep.info/docs/press\\_releases/2008/20080630\\_pressemitteilung\\_3jahredpr\\_fakten\\_und\\_zahlen.pdf](http://www.frep.info/docs/press_releases/2008/20080630_pressemitteilung_3jahredpr_fakten_und_zahlen.pdf) (Stand: 15. Oktober 2008).

- Dichanz, Horst/Ernst, Annette (2002):** E-Learning – begriffliche, psychologische und didaktische Überlegungen, in: Scheffer, Ute/ Hesse, Friedrich W. (Hrsg.), E-Learning – Die Revolution des Lernens gewinnbringend einsetzen, Stuttgart 2002, S. 43-66.
- Diekmann, Andreas (2007):** Empirische Sozialforschung: Grundlagen, Methoden, Anwendungen, 18. Aufl., Reinbek bei Hamburg 2007.
- Dietrich, Stephan (2001):** Zur Selbststeuerung des Lernens, in: Dietrich, Stephan (Hrsg.), Selbstgesteuertes Lernen in der Weiterbildungspraxis, Bielefeld 2001, S. 19-28.
- Doran, B. Michael/Bouillon, Marvin L. /Smith, Claire G. (1991):** Determinants of Student Performance in Accounting Principles I and II, in: Issues in Accounting Education, 1991, S. 74-84.
- Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (1998):** Die Praxis der Weiterbildung, 2. völlig überarbeitete Aufl., Weinheim 1998.
- Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (1998a):** Medien in der Weiterbildung, 2. völlig überarbeitete Auflage, Weinheim 1998.
- Döring, Klaus W./Ritter-Mamczek, Bettina (2001):** Lehren und Trainieren in der Weiterbildung: ein praxisorientierter Leitfaden, 8. Aufl., Weinheim 2001.
- Dörr, Günter/Strittmatter, Peter (2002):** Multimedia aus pädagogischer Sicht, in: Issing, Ludwig J./Klimsa, Paul (Hrsg.), Information und Lernen mit Multimedia und Internet, 3. vollständig überarbeitete Aufl., Weinheim 2002, S. 29-42.
- Duff, Angus (1998):** Objective tests, learning to learn and learning styles: a comment, in: Accounting Education, 1998, S. 335-345.
- Duff, Angus (2004):** The role of cognitive learning styles in accounting education: developing learning competencies, in: Journal of Accounting Education, 2004, S. 29-52.

- Durkee, David (2006):** International Accounting for Business Majors, in: The Accounting Educators' Journal, Volume XVI, S. 82-96, online abrufbar unter: <http://www.aejournal.com/ojs/index.php/aej/article/view/35> (Stand: 3. November 2008).
- Ehlers, Ulf-Daniel (2004):** Qualität im E-Learning aus Lernericht: Grundlagen, Empirie und Modellkonzeption subjektiver Qualität, Wiesbaden 2004.
- Einsiedler, Wolfgang (1981):** Lehrmethoden: Probleme und Ergebnisse der Lehrmethodenforschung, München, Wien, Baltimore 1981.
- Ennenbach, Wilfrid/Westphal, Erich (Hrsg.) (1980):** Kognitive Strukturierungshilfen im Unterricht: Beiträge zur Theorie und Praxis kognitiver Lehr-, Lern- und Entwicklungshilfen im Unterricht, Düsseldorf 1980.
- Entwistle, Noel J. (1978):** Symposium: Learning Processes and Strategies IV, Knowledge Structures and Styles of Learning: A Summary of Pask's Recent Research, in: British Journal of Educational Psychology, 1978, S. 255-265.
- Entwistle, Noel J. (1997):** Approaches and Study Skills Inventory for Students (ASSIST), online abrufbar unter <http://www.etl.tla.ed.ac.uk/questionnaires/ASSIST.pdf> (Stand: 31. Oktober 2008).
- Entwistle, Noel J./Brennan, Thomas (1971):** The Academic Performance of Students, 2 Types of Successful Students, in: British Journal of Educational Psychology, 1971, S. 269-276.
- Entwistle, Noel J./Hanley, Maureen/Hounsell, Dai (1979):** Identifying distinctive Approaches to Studying, in: Higher Education, 1979, S. 365-380.
- Entwistle, Noel J./McCune, Velda (2004):** The Conceptual Bases of Study Strategy Inventories, in: Educational Psychology Review, 2004, S. 325-345.

- Entwistle, Noel J./Nisbet, Jennifer/Entwistle, Dorothy/Cowell, M. D. (1971):** The Academic Performance of Students, 1, Prediction of Scales of Motivation and Study Methods, in: British Journal of Educational Psychology, 1971, S. 258-267.
- Entwistle, Noel J./Ramsden, Paul (1983):** Understanding Student Learning, Beckenham u. a. 1983.
- Entwistle, Noel J./Tait, Hilary (1990):** Approaches to learning, evaluations of teaching, and preferences for contrasting academic environments, in: Higher Education, 1990, S. 169-194.
- Epstein, Barry J./Nach, Ralph/Bragg, Steven M. (2008):** Wiley GAAP 2009 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, Hoboken, New Jersey 2008.
- Erchinger, Holger/Melcher, Winfried (2007):** Neuregelung der SEC zur IFRS-Abschlüssen von Foreign Private Issuers, in: DB, 2007, S. 2635-2636.
- Erchinger, Holger/Melcher, Winfried (2007a):** Stand der Konvergenz zwischen US-GAAP und IFRS: Anerkennung der IFRS durch die SEC, in: KoR, 2007, S. 245-254.
- Erchinger, Holger/Melcher, Winfried (2008):** Fehler in der internationalen Rechnungslegung – Bilanzierung, Prüfung und Berichterstattung (Teil 1) –, in: KoR, 2008, S. 616-625.
- Ernst, Christoph (2001):** EU-Verordnungsentwurf zur Anwendung von IAS: Europäisches Bilanzrecht vor weitreichenden Änderungen, in: BB, 2001, Heft 16, S. 823-825.
- Ernst & Young AG (2008):** Transparenzbericht 2007, online abrufbar unter: [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Germany/Transparenzbericht\\_2008/\\$file/Transparenzbericht\\_2008.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Germany/Transparenzbericht_2008/$file/Transparenzbericht_2008.pdf) (3. März 2009).

**Ernst & Young LLP (2008):** SEC proposes roadmap for IFRS adoption in the US, in: Hot Topic 2008, Issue 20, S. 1-3.

**Ernst & Young LLP (2008a):** Recent market events – Accounting and reporting considerations, 7. Oktober 2008.

**Ernst & Young LLP (2008b):** The road to IFRS in the US, in: Technical Line, No. 2008-17.

**Erpenbeck, John/Heyse, Volker (1996):** Berufliche Weiterbildung und berufliche Kompetenzentwicklung, in: Arbeitsgemeinschaft Qualifikations-Entwicklungs-Management Berlin (Hrsg.), Kompetenzentwicklung 1996: Strukturwandel und Trends in der betrieblichen Weiterbildung, Münster 1996, S. 15-152.

**Erpenbeck, John/Heyse, Volker (1999):** Die Kompetenzbiografie: Strategien der Kompetenzentwicklung durch selbstorganisiertes Lernen und multimediale Kommunikation, Münster, New York, München, Berlin 1999.

**Erpenbeck, John/ Rosenstiel, Lutz von (2003):** Einführung, in: Erpenbeck, John/Rosenstiel, Lutz von (Hrsg.), Handbuch Kompetenzmessung, Stuttgart 2003, S. IX-XL.

**EU-Kommission (1996):** Grünbuch – Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union vom 24. Juli 1996, in: Ergebnisbericht Act of Conference on Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union, Anlage I, S. 233-275, online abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/liability/act\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/act_de.pdf) (Stand: 2. September 2008).

**EU-Kommission (1996a):** Ergebnisbericht Act of Conference on Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union, S. 1-231, online abrufbar unter: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/liability/act\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/act_de.pdf), (Stand: 2. September 2008).



**EU-Kommission (1998):** Mitteilung der Kommission betreffend die Abschlussprüfung in der Europäischen Union: künftiges Vorgehen, AbIEU Nr. 143 C vom 8. Mai 1998, S. 12-18, online abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:143:0012:0018:DE:PDF> (Stand: 3. November 2008).

**EU-Kommission (2003):** Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Stärkung der Abschlussprüfung in der EU vom 21. Mai 2003, online abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0286:FIN:DE:PDF> (Stand: 9. September 2008).

**Faulstich, Peter (2003):** Weiterbildung: Begründungen lebensentfaltender Bildung, München 2003.

**Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2007):** Continuous Professional Education In The European Accountancy Profession – A Survey Of Current Practices, 2007, online abrufbar unter: <http://www.fee.be/fileupload/upload/Continuous%20Professional%20Education%20in%20the%20European%20Accountancy%20Profession%20071019102007421512.pdf> (Stand: 23. Oktober 2008).

**Flechsigg, Karl-Heinz (1996):** Kleines Handbuch didaktischer Modelle, Eichenzell 1996.

**Florian, Michael/Fley, Bettina (2004):** Organisationales Lernen als soziale Praxis: Der Beitrag von Pierre Bourdieu zu Lernen und Wissen von und in Organisationen, in: Florian, Michael/Hillebrandt, Frank (Hrsg.), Adaption und Lernen von und in Organisationen, Beiträge aus der Sozionik, Wiesbaden 2004, S. 69-100.

**Fockenbrock, Dieter (2008):** Bilanzen steuern auf Weltstandard zu, in: Handelsblatt vom 29. August 2008, online abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/finanzen/steuerrecht/bilanzen-steuern-auf-weltstandard-zu;2029532> (Stand: 5. September 2008).

- Fölsing, Philipp (2008):** Keine doppelte Berufsaufsicht für deutsche Abschlussprüfer mehr? in: WPg, Heft 19/2008, Jahrgang 61, S. 931-934.
- Foppa, Klaus (1975):** Lernen, Gedächtnis, Verhalten: Ergebnisse und Probleme der Lernpsychologie, 9. Auflage, Köln 1975.
- Frank, Gernold P. (1996):** Funktionen und Aufgaben des Weiterbildungspersonals, in: Arbeitsgemeinschaft Qualifikations-Entwicklungs-Management Berlin (Hrsg.), Kompetenzentwicklung '96: Strukturwandel und Trends in der betrieblichen Weiterbildung, Münster, New York, München, Berlin 1996, S. 337-398.
- Frankfurter Allgemeine Zeitung (2008):** Amerikas Börsenaufsicht bereitet neue Bilanzregeln vor, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 29. August 2008, S. 15.
- Fransson, Anders (1977):** On Qualitative Differences in Learning: IV – Effects of Intrinsic Motivation and Extrinsic Test Anxiety on Process and Outcome, in: British Journal of Educational Psychology, 1977, S. 244-257.
- Frey, Karl (2007):** Die Projektmethode, 9. Aufl., Weinheim, Basel 2007.
- Frey, Tatjana R. (2007):** Personalentwicklung in Unternehmen – ein Arbeitsfeld für Erwachsenenpädagogen, Bielefeld 2007.
- Frieling, Ekkehardt/Schäfer, Ellen/Fölsch, Thomas (2007):** Konzepte zur Kompetenzentwicklung und zum Lernen im Prozess der Arbeit: Ergebnisse einer Fallstudie, Abschlussbericht des Projekts Betriebliche Kompetenzentwicklung zur Standortsicherung, Münster, New York, München, Berlin 2007.
- Fürstenau, Bärbel (1994):** Komplexes Problemlösen im betriebswirtschaftlichen Unterricht, Wiesbaden 1994.

- Gabriel, Roland/Gersch, Martin/Weber, Peter/Venghaus, Christian (2007):** Blended Learning Engineering: Der Einfluss von Lernort und Lernmedium auf Lernerfolg und Lernzufriedenheit – Eine evaluationsgestützte Untersuchung, in: Breitner, Michael H./Bruns, Beate/Lehner, Franz (Hrsg.), Neue Trends im E-Learning, Aspekte der Betriebswirtschaftslehre und Informatik, Heidelberg 2007, S. 75-92.
- Geiger, Marshall A./Boyle, Edmund J./Pinto, Jeffrey (1992):** A Factor Analysis of Kolb's Revised Learning Style Inventory, in: Educational and Psychological Measurement 1992, S. 753-759.
- Georgia Secretary of State (2008):** Continuing Professional Education Requirements for CPA'S, RPA'S and Foreign Accountants, online abrufbar unter: [http://sos.georgia.gov/plb/accountancy/cont\\_ed.htm](http://sos.georgia.gov/plb/accountancy/cont_ed.htm) (Stand: 16. November 2008).
- Giersberg, Georg (2008):** Einmal die Welt anhalten: Wirtschaftsprüfer ziehen Bilanz und geben Ausblick, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 5. Mai 2008, S. 14.
- Göhlich, Michael/Zirfas, Jörg (2007):** Lernen: ein pädagogischer Grundbegriff, Stuttgart 2007.
- Göhlich, Michael/Wulf, Christoph/Zirfas, Jörg (Hrsg.) (2007):** Pädagogische Theorien des Lernens, Weinheim, Basel 2007.
- Gow, Lyn/Kember, David (1993):** Conceptions of teaching and their relationship to student learning, in: British Journal of Educational Psychology, 1993, S. 20-33.
- Gow, Lyn/Kember, David/Cooper, Barry (1994):** The Teaching Context and Approaches to Study of Accountancy Students, in: Issues in Accounting Education, 1994, S. 118-130.

- Greving, Bert (2007):** Messen und Skalieren von Sachverhalten, in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf, Joachim (Hrsg.), Methodik der empirischen Forschung, 2. überarbeitete und erweiterte Aufl., Wiesbaden 2007, S. 65-88.
- Gruber, Hans/Harteis, Christian (2008):** Lernen und Lehren im Erwachsenenalter, in: Renkl, Alexander (Hrsg.), Lehrbuch Pädagogische Psychologie, Bern 2008, S. 205-262.
- Haack, Johannes (2002):** Interaktivität als Kennzeichen von Multimedia und Hypermedia in: Issing, Ludwig J./Klimsa, Paul (Hrsg.), Information und Lernen mit Multimedia und Internet: Lehrbuch für Studium und Praxis, 3. vollständig überarbeitete Aufl., Weinheim 2002, S. 127-138.
- Häder, Michael (2006):** Empirische Sozialforschung. Eine Einführung, Wiesbaden 2006.
- Hall, Matthew/Ramsay, Alan/Raven, John (2004):** Changing the learning environment to promote deep learning approaches in first-year accounting students, in: Accounting Education, 2004, S. 489-505.
- Halldén, Ola (1993):** Learner's Conceptions of the Subject Matter Being Taught. A Case from Learning History, in: International Journal of Educational Research, 1993, S. 317-325.
- Hammond, Theresa A. (2002):** A White-Collar Profession: African American Certified Public Accountants since 1921, Chapel Hill, London 2002.
- Hassall, Trevor/Lewis, Sarah/Broadbent, J. M. (1998):** The use and potential abuse of case studies in accounting education, in: Accounting Education, 1998, S. S37-S47.
- Herdegen, Matthias (2008):** Europarecht, 2. überarbeitete und erweiterte Aufl., München 2008.
- Hilgard, Ernest R./Bower, Gordon H. (1971):** Theorien des Lernens I, 2. veränderte Aufl., Stuttgart 1971.

- Hilgard, Ernest R./Bower, Gordon H. (1983):** Theorien des Lernens I, 5. veränderte Aufl., Stuttgart 1983.
- Himme, Alexander (2007):** Gütekriterien der Messung: Reliabilität, Validität und Generalisierbarkeit, in: Albers, Sönke/Klapper, Daniel/Konradt, Udo/Walter, Achim/Wolf, Joachim (Hrsg), Methodik der empirischen Forschung, 2. überarbeitete und erweiterte Aufl., Wiesbaden 2007, S. 375-390.
- Hoffmann, Erwin (2003):** Für eine Verbesserung der Didaktik in der Aus- und Fortbildung (angehender) Wirtschaftsprüfer, in: WPK-Mitteilungen, 2003, S. 2-14.
- Holzkamp, Klaus (1993):** Lernen: Subjektwissenschaftliche Grundlegung, Frankfurt, New York 1995.
- Hulle, Karel van (1996):** Grünbuch der Europäischen Kommission: Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union, Vorwort von Prof. Karel van Hulle, in: WPK-Mitteilungen 1996, S. 279-296.
- Hulle, Karel van/Lanfermann, Georg (2003):** Mitteilung der Europäischen Kommission zur Stärkung der Abschlussprüfung, in: BB, 2003, S. 1323-1328.
- IDW (2005):** Das IDW 2004/05, Tätigkeitsbericht, Berichtszeitraum 1. September 2003 bis 30. Juni 2005, 1. Aufl., Düsseldorf 2005, online abrufbar unter <http://www.idw.de/idw/generator/id=378982.html> (Stand: 12. Juli 2006).
- IDW (2005a):** Satzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., in der Fassung der auf dem 27. Wirtschaftsprüfertag am 19. September 2005 beschlossenen Satzungsänderung, 2005, online abrufbar unter [http://www.idw.de/idw/download/Download\\_Satzung.pdf?id=378980&property=Datei](http://www.idw.de/idw/download/Download_Satzung.pdf?id=378980&property=Datei), (Stand: 2. September 2008).

**IDW (2006):** WP Handbuch 2006, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, Band I, 13. Aufl., Düsseldorf 2006.

**IDW (2007):** Das IDW 2006/07, Tätigkeitsbericht, Berichtszeitraum 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2007, Düsseldorf 2007, online abrufbar unter [http://www.idw.de/idw/download/Download\\_Taetigkeitsbericht.pdf?id=378982&property=Datei](http://www.idw.de/idw/download/Download_Taetigkeitsbericht.pdf?id=378982&property=Datei) (Stand: 2. September 2008)

**IDW (2008):** Wir über uns, online abrufbar unter <http://www.idw.de/idw/generator/id=379162.html> (Stand: 2. September 2008).

**IDW (2009):** IDW Eingabe: Fahrplan zur Anwendung der IFRS in den USA, in: Die WPg, 2009, S. 227.

**IFAC (2006):** International Federation of Accountants' Constitution, 2006, online abrufbar unter [http://www.ifac.org/Downloads/IFAC\\_Constitution.pdf](http://www.ifac.org/Downloads/IFAC_Constitution.pdf) (Stand: 4. September 2008).

**IFAC (2006a):** IAESB Terms of Reference December 2006, online abrufbar unter [http://www.ifac.org/Education/downloads/IAESB\\_Tor.pdf](http://www.ifac.org/Education/downloads/IAESB_Tor.pdf) (Stand: 4. September 2008).

**IFAC (2006b):** IAASB Terms of Reference March 2006, online abrufbar unter [http://www.ifac.org/IAASB/downloads/IAASB\\_ToR.pdf](http://www.ifac.org/IAASB/downloads/IAASB_ToR.pdf) (Stand: 3. September 2008).

**IFAC (2007):** IFAC 2007 Annual Report, online abrufbar unter [http://web.ifac.org/download/IFAC\\_2007\\_Annual\\_Report.pdf](http://web.ifac.org/download/IFAC_2007_Annual_Report.pdf) (Stand: 8. September 2008).

**IFAC (2007a):** Practical Experience Requirements – Initial Professional Development for Professional Accountants, in: IEPS 2007, Nr. 3, S. 1-30, online abrufbar unter [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IEPS\\_3\\_Practical\\_Experience\\_Requirements-Intial\\_Professional\\_Developments\\_for\\_Professional\\_Accountants.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IEPS_3_Practical_Experience_Requirements-Intial_Professional_Developments_for_Professional_Accountants.pdf) (Stand: 10. September 2008).

- IFAC (2008):** About IFAC, online abrufbar unter <http://www.ifac.org/About/> (Stand: 9. September 2008).
- IFAC (2008a):** Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2008 Editions, effective January 1, 2008, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2008\\_IAASB\\_Handbook\\_Part\\_I-Compilation.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2008_IAASB_Handbook_Part_I-Compilation.pdf) und [/2008\\_IAASB\\_Handbook\\_Part\\_II-Compilation.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2008_IAASB_Handbook_Part_II-Compilation.pdf) (Stand: 4. September 2008).
- IFAC (2008b):** IAESB Fact Sheet, online abrufbar unter [http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IAESB\\_Fact\\_Sheet.pdf](http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IAESB_Fact_Sheet.pdf) (Stand: 4. September 2008).
- IFAC (2008c):** Framework for International Education Pronouncements, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IAESB\\_Framework\\_for\\_International\\_Education\\_Pronouncements.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IAESB_Framework_for_International_Education_Pronouncements.pdf) (Stand: 4. September 2008).
- IFAC (2008d):** IESBA Fact Sheet, online abrufbar unter [http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IESBA\\_Fact\\_Sheet.pdf](http://www.ifac.org/MediaCenter/files/IESBA_Fact_Sheet.pdf) (Stand: 3. September 2008).
- IFAC (2008e):** Public Interest Oversight Board, online abrufbar unter: <http://www.ipiob.org/> (Stand: 8. September 2008).
- IFAC (2008f):** Approaches to Continuing Professional Development (CPD) Measurement, Information Paper June 2008, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/Formatted\\_Information\\_Paper.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/Formatted_Information_Paper.pdf) (Stand: 23. Oktober 2008).
- Issing, Ludwig J./Klimsa, Paul (1997):** Multimedia und Internet – Eine Chance für Information und Lernen, in: Issing, Ludwig J./Klimsa, Paul (Hrsg.), Information und Lernen mit Multimedia und Internet, 3. vollständig überarbeitete Aufl., Weinheim 2002, S. 1-4

- Jermakowicz, Eva K./Gornik-Tomaszewski, Sylwia (2006):** Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies, in: Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2006, S. 170-196.
- Johnstone, Karla M./Biggs, Stanley F. (1998):** Problem-based learning: Introduction, Analysis and Accounting Curricula Implications, in: Journal of Accounting Education, 1998, S. 407-427.
- Jones, Keith T./Chen, Clement C. (2008):** Blended Learning In A Graduate Accounting Course: Student Satisfaction And Course Design Issues, in: The Accounting Educators' Journal 2008, S. 15-28, online abrufbar unter: <http://www.aejournal.com/ojs/index.php/aej/article/view/60/62> (Stand: 3. November 2008).
- Kaltenbaek, Jesko (2003):** E-Learning und Blended-Learning in der betrieblichen Weiterbildung: Möglichkeiten und Grenzen aus Sicht von Mitarbeitern und Personalverantwortlichen in Unternehmen, Berlin 2003.
- Karg, Ulrike (2005):** Betriebliche Weiterbildung und Lerntransfer: Einflussfaktoren auf den Lerntransfer im organisationalen Kontext, Bielefeld 2005.
- Kayes, D. Christopher (2005):** Internal Validity and Reliability of Kolb's Learning Style Inventory Version 3 (1999), in: Journal of Business and Psychology, 2005, S. 249-257.
- Kerres, Michael (2000):** Computergestütztes Lernen als Element hybrider Lernarrangements, S. 23-39, in: Kammerl, Rudolf (Hrsg.), Computerunterstütztes Lernen, München, Wien 2000, S. 23-39.
- Kirkpatrick, Denise/McLaughlan, Robert (2000):** Flexible Lifelong Learning in Professional Education, in: Educational Technology and Society 2000, S. 24-31, online abrufbar unter: [http://www.ifets.info/journals/3\\_1/kirkpatrick.pdf](http://www.ifets.info/journals/3_1/kirkpatrick.pdf) (Stand: 3. November 2008).



- Kohlberg, Lawrence (1981):** The Meaning and Measurement of Moral Development, San Francisco 1981.
- Kohlberg, Lawrence (1984):** The Psychology of Moral Development: the nature and validity of moral stages (Essays on moral development, Volume 2, San Francisco 1984.
- Kolb, Alice Y./Kolb, David A. (2005):** The Kolb Learning Style Inventory – Version 3.1. 2005 Technical Specifications, online abrufbar unter: [www.haygroup.com/tl/Downloads/LSI\\_Technical\\_Manual.pdf](http://www.haygroup.com/tl/Downloads/LSI_Technical_Manual.pdf) (Stand: 2. September 2008).
- Kolb, David A. (1984):** Experiential Learning: experience as the source of learning and development, Englewood Cliffs, London 1984.
- Kolb, David A./Osland, Joyce S./Rubin, Irwin M (1995):** Organizational behaviour: an experiential approach, 6. Aufl., Englewood Cliffs 1995.
- Kolb, David A./Rubin, Irwin M./McIntyre, James M. (1984):** Organizational Psychology: An Experiential Approach to Organizational Behaviour, 4. Aufl., Englewood Cliffs, London 1984 (zitiert als: Kolb, David A. et al.).
- Krapp, Andreas/Prenzel, Manfred/Weidenmann, Bernd (2006):** Geschichte, Gegenstandsbereich und Aufgaben der Pädagogischen Psychologie in: Krapp, Andreas/Weidenmann, Bernd (Hrsg.), Pädagogische Psychologie: Ein Lehrbuch, 5. vollständig überarbeitete Aufl., Weinheim 2006, S. 1-31.
- Kröger, Helga/Reisky, Antares (2004):** Blended Learning – Erfolgsfaktor Wissen, Bielefeld 2004.
- Kromrey, Helmut (2006):** Empirische Sozialforschung: Modelle und Methoden der standardisierten Datenerhebung und Datenauswertung, 11. Aufl., Stuttgart 2006.

- Kühnel, Steffen-M./Krebs, Dagmar (2007):** Statistik für die Sozialwissenschaften: Grundlagen, Methoden, Anwendungen, 3. Aufl., Reinbek bei Hamburg 2007.
- Kuhner, Christoph (1999):** Der Code of Ethics for Professional Accountants der International Federation of Accountants (IFAC) – Neue Verhaltensrichtschnur für den Wirtschaftsprüfer? in: WPK-Mitteilungen. 1999, S. 7-15.
- Laan Smith, Joyce van der/Spindle, Roxanne M. (2007):** The impact of group formation in a cooperative learning environment, in: Journal of Accounting Education, 2007, S. 153-167.
- Landfermann, Georg/Maul, Silja (2002):** Auswirkungen des Sarbanes-Oxley-Acts in Deutschland, in: DB, 2002, S. 1725-1732.
- Lang, Norbert (2002):** Lernen in der Informationsgesellschaft: Medien-gestütztes Lernen im Zentrum einer neuen Lernkultur, in: Scheffer, Ute/Hesse, Friedrich W. (Hrsg.), E-Learning: Die Revolution des Lernens gewinnbringend einsetzen, 1. Aufl., Stuttgart 2002, S. 23-42.
- Lange, Paul/De Mavondo, Felix (2004):** Gender and motivational differences in approaches to learning by a cohort of open learning students, in: Accounting Education, 2004, S. 431-448.
- Langenderfer, Harold Q. (1987):** Accounting Education's History – A 100-Year Search for Identity, in: Journal of Accountancy, 1987, S. 302-331.
- Laurillard, Diana (1979):** The Processes of Student Learning, in: Higher Education, 1979, S. 395-409.
- Lehman, Cheryl R. (1992):** "Herstory" in Accounting: The First Eighty Years, in: Accounting, Organizations and Society, 1992, S. 261-285.
- Lucas, Ursula (2002):** Contradictions and Uncertainties: Lecturers' Conceptions of Teaching Introductory Accounting, in: British Accounting Review, 2002, S. 183-203.

- Lück, Wolfgang (1993):** Die Aus- und Weiterbildung des Wirtschaftsprüfers in den Vereinigten Staaten von Amerika, in: DB, 1993, S. 945-950.
- Lück, Wolfgang/Siebert, Hilmar (1993):** Die Aus- und Weiterbildung des Wirtschaftsprüfers in den USA: Continuing Professional Education (CPE) in: WPK-Mitteilungen, 1993, S. 41-45.
- Maier, Jürgen/Maier, Michaela/Rattinger, Hans (2000):** Methoden der sozialwissenschaftlichen Datenanalyse: Arbeitsbuch mit Beispielen aus der politischen Soziologie, München, Wien 2000.
- Marriott, Pru (2002):** A longitudinal study of undergraduate accounting students' learning style preferences at two UK universities, in: Accounting Education, 2002, S. 43-62.
- Marshall, Jon C./Merritt, Sharon L. (1985):** Reliability and Construct Validity of Alternate Forms of Learning Style Inventory, in: Educational and Psychological Measurement, 1985, S. 931-937.
- Marsick, Victoria J./Watkins, Karen E. (1990):** Informal and incidental learning in the workplace, London, New York 1990.
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2003):** Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 2. überarbeitete Aufl., Stuttgart 2003.
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2006):** Lexikon der Wirtschaftsprüfung nach nationalen und internationalen Normen, Stuttgart 2006.
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2007):** Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 3. überarbeitete Aufl., Stuttgart 2007.

- Marton, Ference (1985):** Exploring the means through which learners arrive at differing meanings, in: d'Ydewalle, Géry: Cognition (Hrsg.), Information Processing, and Motivation, Amsterdam 1985, S. 631-664.
- Marton, Ference/Dall'Alba, Gloria/Beaty, Elizabeth (1993):** Conceptions of Learning, in: International Journal of Educational Research, 1993, S. 277-300.
- Marton, Ference/Säljö, Roger (1976):** On qualitative differences in learning: I – Outcome and Process, in: British Journal of Educational Psychology, 1976, S. 4-11.
- Marton, Ference/Säljö, Roger (1976a):** Symposium: Learning Processes and Strategies – II, On qualitative differences in learning – II – Outcome as a function of the learner's conception of the task, in: British Journal of Educational Psychology, 1976, S. 115-127.
- Maturana, Humberto R./Varela Francisco J. (1980):** Autopoiesis and Cognition, Dordrecht/Holland, London 1980.
- Maturana, Humberto R./Varela Francisco J. (1987):** Der Baum der Erkenntnis: die biologische Wurzeln des menschlichen Erkennens, 3. Aufl., Bern, München, Wien 1987.
- McDowall, Tracey/Jackling, Beverley (2006):** The Impact of Computer-Assisted Learning on Academic Grades: An Assessment of Students' Perceptions, in: Accounting Education, 2006, S. 377-389.
- McKee, Thomas E./Mock, Theodore J./Ruud, T. Flemming (1992):** A comparison of Norwegian and United States accounting students' learning style preferences, in: Accounting Education, 1992, S. 321-341.
- Meyer, Jan H. F./Parsons, Phillip (1989):** Approaches to Studying and Course Perceptions using the Lancaster Inventory – a comparative study, in: Studies in Higher Education, 1989, S. 137-153.

- Milne, Markus J./McConnell, Philip J. (2001):** Problem-based learning: a pedagogy for using case material in accounting education, in: Accounting Education, 2001, S. 61-82.
- Morgan, Gareth (2006):** Images of Organization, aktualisierte Aufl., Thousand Oaks, London, New Delhi 2006.
- Mujan, Dzemal (2006):** Informationsmanagement in Lernenden Organisationen: Erzeugung von Informationsbedarf durch Informationsangebot; Was Organisationen aus der Informationsbedarfsanalyse lernen können, Berlin 2006.
- National State Board of Accountancy (2008):** NASBA State Board Report January 2008: Time to Get IFRS on Exam, online abrufbar unter: [http://www.nasba.org/nasbaweb/NASBAWeb.nsf/PS/203E95173412F32F8625741900508F84/\\$file/January%2008%20Time%20to%20Get%20IFRS%20on%20Exam.pdf](http://www.nasba.org/nasbaweb/NASBAWeb.nsf/PS/203E95173412F32F8625741900508F84/$file/January%2008%20Time%20to%20Get%20IFRS%20on%20Exam.pdf) (Stand 8. Oktober 2008).
- Naumann, Klaus-Peter (2008):** Abschlussprüfung in einem geänderten regulatorischen Umfeld, in: Ballwieser, Wolfgang/ Grewe, Wolfgang (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel, Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte 1907 bis 2007, München 2008, S. 97-120.
- Nezel, Ivo (1992):** Allgemeine Didaktik der Erwachsenenbildung, Bern, Stuttgart, Wien 1992.
- Oversberg, Thomas (2007):** Übernahme der IFRS in Europa: Der Endorsement-Prozess – Status Quo und Aussicht, in: DB, 2007, S. 1597-1602.
- Paisey, Catriona/Paisey, Nicholas J. (1996):** A wolf in a sheep's clothing? Teaching by objectives in accounting in higher education, in: Accounting Education, 1996, S. 43-60.

- Pask, Gordon (1976):** Styles and Strategies of Learning, in: British Journal of Educational Psychology, 1976, S. 128-148.
- Paver, Brenda/Gammie, Elizabeth (2005):** Constructed Gender, Approach to Learning and Academic Performance, in: Accounting Education, 2005, S. 427-444.
- Pawlow, Iwan P. (1953):** Ausgewählte Werke, Berlin 1953.
- PCAOB (2008):** Registered Public Accounting Firms with the PCAOB as of Tuesday, August 12, 2008, online abrufbar unter: [http://www.pcaobus.org/Registration/Registered\\_Firms.pdf](http://www.pcaobus.org/Registration/Registered_Firms.pdf) (Stand: 5. September 2008).
- PCAOB (2008a):** AU Abschnitt 411 – The Meaning of Present Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles, online abrufbar unter: [http://www.pcaobus.org/standards/interim\\_standards/auditing\\_standards/au\\_411.html](http://www.pcaobus.org/standards/interim_standards/auditing_standards/au_411.html) (Stand 22. November 2008).
- Pfeffer-Hoffmann, Christian (2007):** E-Learning für Benachteiligte: eine ökonomische und mediendidaktische Analyse, Berlin 2006.
- Pfitzer, Norbert (2006):** Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, in: Die WPg, 2006, S. 186-196.
- Pfitzer, Norbert (2008):** Der deutsche Berufsstand muss sich international stärker einbringen – Tätigkeitsbericht des Präsidenten, in: WPK Magazin, 4/2008, S. 4-10.
- Phillips, Fred/Vaidyanathan, Ganesh (2004):** Should Case Materials Precede or Follow Lectures?, in: Issue in Accounting Education, 2004, S. 305-319.
- Piaget, Jean (1999):** Theorien und Methoden der modernen Erziehung, 9. Aufl., Frankfurt a.M. 1999.

- Picot, Arnold/Neuburger, Rahild (2008):** Wissen und Wandel als Herausforderungen für den Berater, in: Ballwieser, Wolfgang/Grewe, Wolfgang (Hrsg.), *Wirtschaftsprüfung im Wandel, Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance*, Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte 1907 bis 2007, München 2008, S. 715-732.
- Porporato, Marcela/Sandin, Ariel/Shaw, Lewis (2003):** Trends in Accounting Doctoral Dissertations: 1991-2000, in: *Advances in Accounting*, 2003, S. 245-263.
- Porschen, Stephanie (2008):** Austausch impliziten Erfahrungswissens: neue Perspektiven für das Wissensmanagement, Wiesbaden 2008.
- Potter, Bradley N./Johnston, Carol. G. (2006):** The effect of inter-active on-line learning systems in student learning outcomes in accounting, in: *Journal of Accounting Education* 2006, S. 16-34.
- Probst, Gilbert J. B./ Büchel, Bettina S. T. (1994):** Organisationales Lernen: Wettbewerbsvorteil der Zukunft, Wiesbaden 1994.
- Probst, Gilbert J. B./ Büchel, Bettina S. T. (1998):** Organisationales Lernen: Wettbewerbsvorteil der Zukunft, 2. aktualisierte Aufl., Wiesbaden 1998.
- Rahman, Asheq R./Velayutham, Siva Kumar (1998):** Instructional approaches and the nature of obsolescence in continuing professional education (CPE) in accounting, in: *Accounting Education* 1998, S. 287-303.
- Ramburuth, Prem/Mladenovic, Rosina (2004):** Exploring the relationship between students' orientations to learning, the structure of students' learning outcomes and subsequent academic performance, in: *Accounting Education* 2004, S. 507-527.
- Ravenscroft, Sue/Williams, Paul F. (2004):** Considering accounting education in the USA post-Enron, in: *Accounting Education*, 2004, S. 7-23.

- Rebele, James E. (2002):** Accounting education's uncertain environments: descriptions and implications for accounting programmes and accounting education research, in: *Accounting Education*, 2002, S. 3-25.
- Reber, Gerhard (1992):** Organisationales Lernen, in: Frese, Erich (Hrsg.), *Handwörterbuch der Organisation*, 3. Aufl., Stuttgart 1992, S. 1240-1255.
- Reinmann-Rothmeier, Gabi/Mandl, Heinz (1997):** Lehren im Erwachsenenalter. Auffassungen vom Lehren und Lernen, Prinzipien und Methoden, in: Weinert, Franz E./Mandl, Heinz (Hrsg.), *Psychologie der Erwachsenenbildung*, Göttingen, Bern, Toronto, Seattle 1997, S. 355-403.
- Rezaee, Zabilhollah/Szendi, Joseph Z./Elmore, Robert C. (1997):** International Accounting Education: Insights from Academicians and Practitioners, in: *The International Journal of Accounting*, 1997, S. 99-117.
- Richardson, John T. E. (2004):** Methodological Issues in Questionnaire-Based Research on Student Learning in Higher Education, in: *Educational Psychology Review*, 2004, S. 347-358.
- Rossum, Erik J. van/Schenk, Simone M. (1984):** The Relationship between Learning Conception, Study Strategy and Learning Outcome, in: *British Journal of Educational Psychology*, 1984, S. 73-83.
- Rost, Friedrich (2008):** Lern- und Arbeitstechniken für das Studium, 5. aktualisierte und erweiterte Aufl., Wiesbaden 2008.
- Roth, Erwin/Holling, Heinz (Hrsg.) (1999):** Sozialwissenschaftliche Methoden: Lehr- und Handbuch für Forschung und Praxis, 5. Aufl., München, Wien 1999.
- Ruhnke, Klaus (1995):** Die International Federation of Accountants (IFAC), in: *DB* 1995, S. 940-945.
- Ruhnke, Klaus (1997):** Empirische Forschung im Prüfungswesen, in: *ZfbF*, 1997, S. 311-344.



- Ruhnke, Klaus (2000):** Normierung der Abschlussprüfung, Stuttgart 2000.
- Ruhnke, Klaus (2002):** Internationale Einflüsse auf die deutsche Prüfungspraxis, in: KoR 2002, S. 155-165.
- Ruhnke, Klaus/Imiela, Robert (2008):** E-Learning-Software in der externen Unternehmensrechnung: Bestandsaufnahme, Systementwicklung und Beurteilung, in: WPg, 2008, S. 542-552.
- Sarges, Werner/Fricke, Reiner (1986):** Psychologie für die Erwachsenenbildung/Weiterbildung: Ein Handbuch in Grundbegriffen, Göttingen 1986.
- Sauter, Annette M./Sauter, Werner/Bender, Harald (2004):** Blended Learning: effiziente Integration von E-Learning und Präsenztraining, 2., erweiterte und überarbeitete Aufl., Unterschleißheim 2004.
- Schaub, Horst/Zenke, Karl G. (2007):** Wörterbuch Pädagogik, 7. Aufl., München 2007.
- Schaumburg, Heike/Issing, Ludwig J. (2004):** Lernpsychologische und didaktische Aspekte des Online-Lernens, in: Meister, Dorothee M. (Hrsg.), Online-Lernen und Weiterbildung, Wiesbaden 2004, S. 77-90.
- Scheffer, Ute (2002):** Einführung, in: Scheffer, Ute/Hesse, Friedrich W. (Hrsg.), E-Learning – Die Revolution des Lernens gewinnbringend einsetzen, Stuttgart 2002, S. 15-20.
- Schlosser, Robert E./Lee, Bernard Z./Rabito, George A. (1987):** Continuing Professional Education 1887-1987, in: Journal of Accountancy, 1987, S. 240-254.
- Schnell, Rainer/Hill, Paul B./Esser, Elke (2008):** Methoden der empirischen Sozialforschung, 4., unveränderte Aufl., München, Wien 2008.

- Schnotz, Wolfgang (2002):** Wissenserwerb mit Texten, Bildern und Diagrammen, in: Issing, Ludwig J./Klimsa, Paul (Hrsg.), Information und Lernen mit Multimedia und Internet, 3. vollständig überarbeitete Aufl., Weinheim 2002, S. 65-82.
- Scholl, Wolfgang (1992):** Informationspathologien, in: Frese, Erich (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart 1992, S. 900-912.
- Scholz, Roland W./Tietke, Olaf (2002):** Embedded Case Study Methods: Integrating quantitative and qualitative knowledge, Thousand Oaks, London, New Delhi 2002.
- Schrader, Josef (1994):** Lerntypen bei Erwachsenen: Empirische Analysen zum Lernen und Lehren in der beruflichen Weiterbildung, Weinheim 1994.
- Schrader, Josef (2008):** Lerntypen bei Erwachsenen: Empirische Analysen zum Lernen und Lehren in der beruflichen Weiterbildung, 2. ergänzte Aufl., Bad Heilbrunn 2008.
- SEC (2004):** 2007-2009 Strategic Plan, online abrufbar unter: <http://www.sec.gov/about/secstratplan0409.pdf> (Stand: 5. September 2008).
- SEC (2008):** SEC Proposes Roadmap Toward Global Accounting Standards to Help Investors Compare Financial Information More Easily, online abrufbar unter: <http://www.sec.gov/news/press/2008/2008-184.htm> (Stand 1. September 2008).
- Sessa, Valerie I./London, Manuel (2006):** Continuous Learning in Organizations: individual, group, and organizational perspectives, London 2006.
- Sharma, Divesh S. (1997):** Accounting students' learning conceptions, approaches to learning, and the influence of the learning-teaching context on approaches to learning, in: Accounting Education, 1997, S. 125-146.

- Siebert, Horst (2005):** Pädagogischer Konstruktivismus: lernzentrierte Pädagogik in Schule und Erwachsenenbildung, 3. Aufl., Weinheim, Basel 2005.
- Siebert, Horst (2006):** Diadaktisches Handeln in der Erwachsenenbildung, 5. überarbeitete Aufl., Augsburg 2006.
- Sims, Ronald R./Veres III, John G./Watson, Patricia/Buckner, Kathryn E. (1986):** The Reliability and Classification Stability of the Learning Style Inventory, in: Educational and Psychological Measurement, 1986, S. 753-760.
- Skinner, Burrhus Frederic (1978):** Was ist Behaviorismus? Reinbek bei Hamburg 1978.
- Smith, G. Stevenson (2004):** Assessment strategies: what is being measured in student course evaluations? in: Accounting Education, 2004, S. 3-28.
- Smith, Pamela A. (2005):** Some Ideas for Using Cases in the Classroom, in: Advances in Accounting, 2005, S. 259-273.
- Sommer, Ulrich (2004):** Systematische Fortbildung im Rahmen des Qualitätsmanagements von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, in: DStR, 2004, S. 745-748.
- Sonntag, Karlheinz/Schaper, Niclas (2006):** Förderung beruflicher Handlungskompetenz, in: Sonntag, Karlheinz (Hrsg.), Personalentwicklung in Organisationen, 3. Aufl., Göttingen, Bern, Wien, Toronto, Seattle, Oxford, Prag 2006.
- Sonntag, Karlheinz/Schaper, Niclas/Friebe, Judith (2005):** Erfassung und Bewertung von Merkmalen unternehmensbezogener Lernkulturen, in: Arbeitsgemeinschaft Betriebliche Weiterbildungsforschung e. V. (Hrsg.), Kompetenzmessung im Unternehmen: Lernkultur- und Kompetenzanalysen im betrieblichen Umfeld, Münster, New York, München, Berlin 2005, S. 19-339.

- Stanley, Trevor/Edwards, Pam (2005):** Interactive multimedia teaching of Accounting Information System (AIS) cycles: Student perceptions and views, in: Journal of Accounting Education, 2005, S. 21-46.
- Starbuck, William H./Hedberg Bo (2001):** How Organizations Learn from Success and Failure, in: Dierkes, Meinolf/Berthoin Antal, Ariane/Child, John/Nonaka, Ikujiro (Hrsg.), Handbook of Organizational Learning & Knowledge, Oxford 2001, S. 327-350.
- Steiner, Gerhard (2006):** Lernen und Wissenserwerb, in: Krapp, Andreas/Weidenmann, Bernd (Hrsg.), Pädagogische Psychologie: Ein Lehrbuch, 5., vollständig überarbeitete Aufl., Weinheim 2006, S. 137-202.
- Stier, Winfried (1999):** Empirische Forschungsmethoden, 2. verbesserte Aufl., Berlin u. a. 1999.
- Stork, Werner (2001):** Kernelemente eines modernen betrieblichen Weiterbildungsmanagements: Die Ansätze der Corporate Universities und der Netzwerkakademien, in: WPg, 2001, S. 1165-1178.
- Stout, David E./Ruble, Thomas L. (1991):** A Reexamination of Accounting Student Learning Styles, in: Journal of Accounting Education 1991, S. 341-354.
- Stout, David E./Ruble, Thomas L. (1994):** A Reassessment of the Role of the Learning Style Inventory (LSI-1985) in Accounting Education Research, in: Journal of Accounting Education, 1994, S. 89-104.
- Strand Norman, Carolyn/Rose, Anna M./Lehmann, Constance M. (2004):** Cooperative learning: resources from the business disciplines, in: Journal of Accounting Education, 2004, S. 1-28.
- Svensson, Lennart (1977):** Symposium: Learning Processes and Strategies – III, On Qualitative Differences in Learning: III – Study Skill and Learning, in: British Journal of Educational Psychology, 1977, S. 233-243.

- Terhart, Ewald (2005):** Lehr-Lern-Methoden – Eine Einführung in Probleme der methodischen Organisation von Lehren und Lernen, 3., ergänzte Aufl., Weinheim, München 2005.
- Theisen, Manuel René (2008):** Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, in: Ballwieser, Wolfgang/Grewe, Wolfgang (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung im Wandel, Herausforderungen an Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance, Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte 1907 bis 2007, München 2008, S. 173-188.
- Thomas, C. William/Davis, Charles E./Seaman, Samuel L. (1998):** Quality Review, Continuing Professional Education, Experience and Substandard Performance: An Empirical Study, in: Accounting Horizons, 1994, S. 340-362.
- Tiedje, Jürgen (2006):** Die neue EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung, in: WPg, 2006, S. 593-605.
- Tietgens, Hans/Weinberg, Johannes (1975):** Erwachsene im Feld des Lehrens und Lernens, Braunschweig 1975.
- Trautner, Hanns Martin (1997):** Lehrbuch der Entwicklungspsychologie, Band 2, Theorien und Befunde, 2. unveränderte Aufl., Göttingen, Bern, Toronto, Seattle 1997.
- Vater, Hendrik (2007):** IFRS auch für US-Bilanzierer: Historische Chance oder trojanisches Pferd der SEC, in: KoR, 2007, S. 427-429.
- Veres III, John G./Sims, Ronald R./Shake, Leasa G. (1987):** The Reliability and Classification Stability of the Learning Style Inventory in Corporate Settings, in: Educational and Psychological Measurement, 1987, S. 1127-1133.

- Virkkunen, Jaakko/Kuutti, Kari (2000):** Understanding organizational learning by focusing on „activity systems“, in: Accounting, Management & Information Technology, 2000, S. 291-319.
- Waller, William S./Felix Jr., William L. (1984):** The Auditor and Learning from Experience: Some Conjectures in: Accounting, Organizations and Society 1984, S. 383-406.
- Watson, John B. (1968):** Was ist Behaviorismus? in: Graumann, Carl F. (Hrsg.), Behaviorismus, Köln u. a. 1968, S. 38-50
- Watson, John B. (1968a):** Gibt es menschliche Instinkte? in: Graumann, Carl F. (Hrsg.), Behaviorismus, Köln 1968, S. 132-153.
- Weidenmann, Bernd (2001):** Lernen mit Medien, in: Krapp, Andreas/Weidenmann, Bernd (Hrsg.), Pädagogische Psychologie, 4. Aufl., Weinheim 2001.
- Weidenmann, Bernd (2002):** Multicodierung und Multimodalität im Lernprozess in: Issing, Ludwig J./Klimsa, Paul (Hrsg.), Information und Lernen mit Multimedia und Internet, 3. vollständig überarbeitete Aufl., Weinheim 2002, S. 45-62.
- Weil, Sidney/Oyelere, Peter/Yeoh, Joanna/Firer, Colin (2001):** A study of students' perceptions of the usefulness of case studies for the development of finance and accounting-related skills and knowledge, in: Accounting Education, 2001, S. 123-146.
- WPK (2005):** Satzung der Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts in der Fassung vom 17. Juni 2005, online abrufbar unter: [http://www.wpk.de/pdf/Satzung\\_WPK.pdf](http://www.wpk.de/pdf/Satzung_WPK.pdf) (Stand: 12. Juli 2006).
- WPK (2007):** Bericht der WPK über die Abschlussdurchsicht im Jahr 2007 (Berichtsdatum 31. Dezember 2007), online abrufbar unter: [http://www.wpk.de/pdf/WPK-Abschlussdurchsicht\\_2007.pdf](http://www.wpk.de/pdf/WPK-Abschlussdurchsicht_2007.pdf) (Stand: 5. September 2008).

- WPK (2008):** Statistische Informationen zu unseren Mitgliedern, Stand 1.1.2008, online abrufbar unter: <http://www.wpk.de/beruf-wp-vbp/statistiken.asp> (Stand: 13. März 2008).
- WPK (2008a):** Statistische Informationen zu unseren Mitgliedern, Stand 1.7.2008, online abrufbar unter: [http://www.wpk.de/pdf/WPK-Statistiken\\_Juli\\_2008.pdf](http://www.wpk.de/pdf/WPK-Statistiken_Juli_2008.pdf) (Stand: 8. Oktober 2008).
- WPK (2008b):** Darstellung der Organisation der WPK, online abrufbar unter: <http://www.wpk.de/organisation/allgemeines.asp>. (Stand: 2. September 2008).
- Yin, Robert K. (2004):** The Case Study Anthology, Thousand Oaks, London, New Delhi 2004.
- Zielinski, Johannes/Friede, Christian K. (1993):** Vorwort der Herausgeber der Schriftenreihe. In: Pätzold, Günter (Hrsg.), Lehrmethoden in der beruflichen Bildung, Heidelberg 1993, S. 5-12.
- Zimmer, Gerhard (1996):** Von Lernumgebungen zu Arbeitsaufgaben – multimediale Lernarrangements für selbstorganisiertes Lernen in: Zimmer, Gerhard/Holz, Heinz (Hrsg.), Lernarrangements und Bildungsmarketing für multimediales Lernen, Nürnberg 1996, S. 13-26.

## **Verzeichnis der Rechtsnormen und erläuternden Materialien**

### **1 Deutschland**

#### **1.1 Gesetze**

##### *3. Gesetz zur Änderung der WPO*

vom 15. Juli 1994, in: BGBl. I 1994, S. 1569-1580

##### *BARefG*

Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BAREfG), BGBl. I 2007, S. 2.178-2.192, online abrufbar unter <http://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/B/BARefGE,property=pdf,ereich=bmwi,sprache=de,rwb=true.pdf> (Stand: 3. September 2008).

##### *EGV*

Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 15. März 1957, in: Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (2002): Kommentar des Vertrages über die Europäische Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – EUV/EGV, 2. Aufl., Neuwied und Kriftel 2002.

##### *HGB*

Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897 zuletzt geändert durch Gesetz vom 21. Dezember 2007, BGBl. I, S. 3.089, in: Wirtschaftsgesetze – IDW Textausgabe, 24. Aufl., Düsseldorf 2008.

##### *WPO*

Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (WPO) vom 12. Juni 2008, BGBl. I 2008, S. 1000, online abrufbar unter: <http://www.wpk.de/pdf/WPO.pdf> (Stand: 2. September 2008).



## **1.2 Gesetzesentwürfe und Gesetzesbegründungen**

### *1.2.1 Bundesratsdrucksachen*

#### *BR-Drucksache 555/06*

Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BeRefG), online abrufbar unter: <http://www.dip21.bundestag.de/dip21/brd/2006/0555-06.pdf> (Stand 2. Dezember 2008)

### *1.2.2 Bundestagsdrucksachen*

#### *BT-Drucksache 16/2858*

Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BeRefG), online abrufbar unter: <http://www.dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/028/1602858.pdf> (Stand 2. Dezember 2008).

## **1.3 EG-/EU-Richtlinien**

### *Achte EG-Richtlinie (Prüferrichtlinie)*

Achte Richtlinie des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (85/253/EWG), in Abl.EG 1985 Nr. L 126 vom 12. Mai 1985, S. 20-26, online abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:DE:HTML> (Stand: 3. September 2008).

### *Modernisierte Prüferrichtlinie*

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, in: Abl.EU 2006 Nr. L 157 vom 9. Juni 2006, S. 87-107, online abrufbar unter: <http://www.whitecase.de/download/gesetzestexte/Prueferrichtlinie.pdf> (Stand: 3. November 2008).

## **1.4 Verordnungen**

### *WiPrPrüfV*

Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer nach § 14 und 131I der Wirtschaftsprüferordnung (Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung) vom 20. Juli 2004, zuletzt geändert durch Gesetz vom 3. September 2007, online abrufbar unter: <http://www.wpk.de/pdf/WiPrPruefV.pdf> (Stand: 21. Oktober 2008).

### *IFRS-Verordnung (Stand 2002)*

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Abl.EU 2002 Nr. L 243, S. 1-4.

### *IFRS-Verordnung (Stand 2008)*

EU-Verordnung 297/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. März 2008 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, Abl.EU 2008 Nr. L97, S. 63-63.

## **2 USA**

### **2.1 Gesetze**

#### *SOA*

Public Law 107-204 of the 107th Congress as of July, 30 2002, short title “Sarbanes-Oxley Act of 2002”, online abrufbar unter: [http://www.pcaobus.org/About\\_the\\_PCAOB/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://www.pcaobus.org/About_the_PCAOB/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf) (Stand: 4. September 2008).

#### *UAA*

Uniform Accountancy Act Fifth Edition July, 2007 – Standards for Regulation Including Substantial Equivalency, online abrufbar unter: [http://www.aicpa.org/download/states/UAA\\_Fifth\\_Edition\\_January\\_2008.pdf](http://www.aicpa.org/download/states/UAA_Fifth_Edition_January_2008.pdf) (Stand: 9. Oktober 2008).

### **2.2 Verordnungen**

#### *Treasury Department Circular No. 230 (Ref. 4-2008)*

Regulations Governing the Practice of Attorneys, Certified Public Accountants, Enrolled Agents, Enrolled Actuaries, Enrolled Retirement Plan Agents, and Appraisers before the Internal Revenue Service, online abrufbar unter: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/pcir230.pdf> (Stand: 3. November 2008).

## **Verzeichnis der berufsständischen Normen**

### **1 Deutschland**

#### **1.1 Berufssatzung**

##### *Berufssatzung*

Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des WP und vBP (Berufssatzung für WP/vBP – BS WP/vBP) in der Fassung vom 22. November 2007, online abrufbar unter: <http://www.wpk.de/pdf/bs-wpvbp.pdf> (Stand: 3. September 2008).

#### **1.2 Verlautbarungen des IDW**

##### *VO 1/1993*

Zur beruflichen Fortbildung der Wirtschaftsprüfer im IDW, in IDW: IDW Prüfungsstandards (IDW PS), IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), IDW Standards (IDW S), IDW Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise (IDW PH und IDW RH), Fachgutachten und Stellungnahmen, Band II, Stand: 18. Ergänzungslieferung Mai 2006, Düsseldorf (2006).

##### *VO 1/1995*

Gemeinsame Stellungnahme von WPK und IDW „Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in IDW: IDW-FN Nr. 12/1995 Beilage, S. 530a-530x.

##### *VO 1/2006*

Gemeinsame Stellungnahme der WPK und IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, online abrufbar unter: [http://www.wpk.de/pdf/VO\\_1-2006.pdf](http://www.wpk.de/pdf/VO_1-2006.pdf) (Stand: 8. September 2008).

## **2 USA**

### **2.1 Rechnungslegungsnormen**

#### *AU 411*

AU Abschnitt 411 – The Meaning Of Present Fairly In Conformity With Generally Accepted Accounting Principles, online abrufbar unter: [www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/au-00411.pdf](http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/au-00411.pdf) (Stand: 16. Juli 2008).

### **2.2 Berufsständische Normen**

#### *AICPA Professional Standards, Edition 2008, New York 2008*

- AICPA Code of Professional Conduct, online abrufbar unter: <http://www.aicpa.org/about/code/> mit weiteren Verweisen (Stand: 4. September 2008)
- AICPA Code of Professional Conduct – ET Abschnitt 51 – Preamble, online abrufbar unter: [http://www.aicpa.org/about/code/et\\_50.html](http://www.aicpa.org/about/code/et_50.html) (Stand: 4. September 2008).
- AICPA Code of Professional Conduct – ET Abschnitt 56, Article V – Due Care, online abrufbar unter: [http://www.aicpa.org/about/code/et\\_56.html](http://www.aicpa.org/about/code/et_56.html) (Stand: 4. September 2008).

## **3 IFAC**

#### *IES 1*

Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES\\_2008\\_1.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/IES_2008_1.pdf) (Stand: 9. September 2008).

*IES 2*

Content of Professional Accounting Education Programs, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_2008\\_2.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_2008_2.pdf) (Stand: 9. September 2008).

*IES 3*

Professional Skills and General Education, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_2008\\_3.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_2008_3.pdf) (Stand: 9. September 2008).

*IES 4*

Professional Values, Ethics and Attitudes, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_2008\\_4.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_2008_4.pdf) (Stand: 9. September 2008).

*IES 5*

Practical Experience Requirements, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_2008\\_5.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_2008_5.pdf) (Stand: 9. September 2008).

*IES 6*

Assesment of Professional Capabilities and Competence, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_2008\\_6.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_2008_6.pdf) (Stand: 9. September 2008).

*IES 7*

Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_2008\\_7.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_2008_7.pdf) (Stand: 4. September 2008).

*IES 8*

Competence Requirements for Audit Professionals, online abrufbar unter: [http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES\\_2008\\_8.pdf](http://www.ifac.org/Members/DownLoads/IES_2008_8.pdf) (Stand: 4. September 2008).

## **Verzeichnis sonstiger Normen**

### **Verlautbarungen der SEC**

Release Nos. 33-8818 as of November 15, 2007: Acceptance from foreign private issuers of financial statements prepared in accordance with IFRS without reconciliation to U.S. GAAP, online abrufbar unter: <http://www.sec.gov/rules/proposed/2007/33-8818.pdf> (Stand: 15. Oktober 2008).

Release Nos. 33-8879 as of December 21, 2007: Acceptance from foreign private issuers of financial statements prepared in accordance with IFRS without reconciliation to U.S. GAAP, online abrufbar unter: <http://www.sec.gov/rules/final/2007/33-8879.pdf> (Stand: 15. Oktober 2008).

Release Nos. 33-8982 as of November 14, 2008: Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards by U.S. issuers, online abrufbar unter: <http://www.sec.gov/rules/proposed/2008/33-8982.pdf> (Stand: 24. Dezember 2008).



---

## **Anhänge**

(online abrufbar unter [www.gabler.de/Buch/978-3-8349-2354-7/](http://www.gabler.de/Buch/978-3-8349-2354-7/))

- Anhang A:** Erhebungsinstrument
- Anhang B:** Itemstatistiken stichprobenbeschreibende Analysen
- Anhang C:** SPSS-Auswertungen hypothesentestende Analysen
- Anhang D:** Verknüpfung des vorhandenen Forschungsstandes mit dem eigenen Modell für die empirische Untersuchung

## Register

- AAF 18
- Abschlussprüfung
  - modernisierte EU-Richtlinie 33
- accommodator 110
- Accountant
  - Professional 39
- achieving approach 142
- Achte EU-Richtlinie 30
- AICPA 58
  - Auditing Standards Board (ASB) 60
  - Board of Directors 59
  - Code of Professional Conduct 62
  - Joint Trial Board 60
- AICPA Auditing Standards Board (ASB) 60
- AICPA Code of Professional Conduct 62
- AICPA Council 59
- Aktivierungshilfen 126
- American Institute of Certified Public
  - Accountants (AICPA) 58
  - Board of Directors 59
  - Council 59
  - Joint Trial Board 60
- analytisch-begriffliches Lernen 107
- Anpassungslernen 100
- approach
  - achieving 142
  - deep 142
  - surface 142
- approach to learning 134
- Approaches
  - ASSIST 185
- Approaches and Study Skills Inventory
  - for Students (ASSIST) 185
- Approaches to Studying Inventory (ASI)
  - 151, 164
- aptitude-treatment interaction (ATI) 140
- Äquilibration 89
- Arbeitskreis 16
- ASB 60
- ASI 151, 164
- Assimilation 89
- assimilator 110, 177
- ASSIST 185
- ATI-Modell 140
- Audit Professional 51
- Ausbildung 73, 77
- Ausschuss 16
  - für Aus- und Fortbildung (AAF) 18
- BARefG 24
- behavioristische Lerntheorie 83
- Beobachtungslernen 86, 107
- Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG) 24
- Berufspflichten
  - allgemeine 19
- Berufsrichtlinien 20
- Berufssatzung für WP/vBP 1, 19
- Betrachtungsweise
  - inputbasierte 46
  - kombinierte 47
  - outputbasierte 47
- Bildung 74
- Blended Learning-Konzept 132
- CBT 129
- Computer Based Training (CBT) 129
- Continuing Professional Development
  - (CPD) 44
- Continuing Professional Education (CPE)
  - 64
- converger 109, 177
- Course Perceptions Questionnaire
  - (CPQ) 151
- CPD 44
- CPE 64
- CPQ 151
- darbietende Lehrverfahren 116
- deep approach 142
- deep-Lernstrategie 194
- deep-level processing 144
- diverger 109
- double loop 101, 102
- Due Process des IAESB 42
- EAG 27
- EGKS 27
- Einflussfaktoren
  - kontextbezogene 195
  - lerninfrastrukturelle 195
  - soziodemografische 195
  - unternehmensbezogene 195
- entdeckenlassende Lehrverfahren 119
- Entwicklung 73, 76

- 
- erarbeitende Lehrverfahren 117
  - Erfahrungslernen 104, 107
  - Erziehung 73, 76, 77
  - EU 27
  - EU-Kommission
    - Grünbuch 30
  - Euratom 27
  - EU-Richtlinie
    - Achte 30
    - modernisierte ~ zur Abschlussprüfung 33
  - Europäische Atomgemeinschaft (EAG)
    - Euratom 27
  - Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS)
    - Montanunion 27
  - Europäische Kommission 28
  - Europäische Union (EU) 27
  - Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) 27
  - Europäischer Rat 28
  - Europarecht 26
  - EWG 27
  - experimentierendes 107
  - experimentierendes Lernen 107
  - Fachausschuss
    - Haupt- 16
  - Fachkompetenz 5, 79
  - Fähigkeit 73, 78
  - Fähigkeiten 80
  - Fallstudie 119, 121
  - Fertigkeit 73
  - GAAS 60
  - Gemeinschaftsrecht
    - primäres 28
    - Rechtsquellen 28
    - sekundäres 28
  - Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) 60
  - Grünbuch 30
  - Gruppenarbeit 119, 120
  - Handlungskompetenz 79
    - berufliche 5
  - Hauptfachausschuss 16
  - Hilfen
    - Aktivierungs- 126
    - Integrations- 126
    - Lern- 125
    - Motivierungs- 125
    - Repräsentations- 126
  - holist 138
  - IAESB 36
    - Due-Process 42
  - IAPS 50
  - IAS-Verordnung 2
  - IDW 15
  - IEG 41
  - IEP 41
  - IES 24, 41
    - No. 1 bis 6 X, 43
    - No. 7 43
    - No. 8 49
  - IESBA 36
  - IFAC 34
  - IFAC Code of Ethics 36, 37
  - IFRS 2
  - inputbasierte Betrachtungsweise 46
  - Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) 15
  - Integrationshilfen 126
  - International Accounting Education Standards Board (IAESB) 36
  - International Accounting Standards (IAS)-Verordnung (EG) 2
  - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) 35
  - International Auditing Practice Statements (IAPS) 50
  - International Education Guidelines for Professional Accountants (IEG) 41
  - International Education Papers for Professional Accountants (IEP) 41
  - International Education Standard (IES)
    - No. 1 bis 6 X, 43
    - No. 7 43
    - No. 8 49
  - International Education Standards for Professional Accountants (IES) 24, 41
  - International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) 36
  - International Federation of Accountants (IFAC) 34
  - International Financial Reporting Standards (IFRS) 2
  - International Standards on Auditing (ISA) 35, 50

- Irrtumswahrscheinlichkeit 220
- ISA 35, 50
- klassisches Konditionieren 84
- kognitivistische Lerntheorien 87
- kombinierte Betrachtungsweise 47
- Kompetenz 73, 78
  - berufliche 40
  - Fach- 5, 79
  - Handlungs- 79
  - Methoden- 5, 79
  - personale 5
  - Sozial- 5
- Konditionieren
  - klassisches 84
  - operantes 84
- konstruktivistische Lerntheorien 90
- kontextbezogene Einflussfaktoren 195
- Learning Style Inventory (LSI) 155
- lebenslanges Lernen 45
- Lehrmethoden 111
- Lehrstufen 116, 123
- Lehrverfahren 116
  - darbietende 116
  - entdeckenlassende 119
  - erarbeitende 117
- Lernausrichtungen 164
- Lernen 69
  - analytisch-begriffliches 107
  - Anpassungs- 100
  - Beobachtungs- 86, 107
  - Blended Learning-Konzept 132
  - double loop 101, 102
  - Erfahrungs- 104, 107
  - holist 138
  - konzeptionelle Einstellung 134
  - lebenslanges 45
  - organisationales 96
  - Prozess- 104
  - serialist 138
  - single loop 100
  - studentisches 153
  - Veränderungs- 100, 102
  - versatile 139
- Lernhilfen 116, 125
- lerninfrastrukturelle Einflussfaktoren 195
- Lernstil 105
  - accommodator 110
  - assimilator 110
  - Assimilator 177
  - converger 109
  - Converger 177
  - diverger 109
- Lernstilinventar (LSI) 106
- Lernstrategie 106
  - achieving 145
  - deep 194
  - deep-level 145
  - strategic 194
  - surface 194
  - surface-level 145
- Lerntheorie
  - behavioristische 83
- Lerntheorien
  - kognitivistische 87
  - konstruktivistische 90
- Likert*-Skala 140
- LSI 106, 155
- MANOVA 141
- meaning orientation 165
- Medien 116, 127
  - Primär- 128
  - Quartär- 129
  - Sekundär- 128
  - Tertiär- 128
- Methodenkompetenz 5, 79
- Monitoring Process“ 47
- Montanunion 27
- Motivation 147
- Motivierungshilfen 125
- multivariater Varianzanalyse (MANOVA) 141
- National State Board of Accountancy 58
- Normenkategorien 7
- Objektivität 214
- operantes Konditionieren 84
- organisationales Lernen 96
- orientation
  - meaning 165
  - reproducing 165
- outputbasierte Betrachtungsweise 47
- Partnerarbeit 119, 121
- PCAOB 61
- personale Kompetenz 5
- PIOB 35
- Planspiel 119, 122
- primäres Gemeinschaftsrecht 28

- Primärmedien 128
- principle-based 311
- processing
  - deep-level 144
  - surface-level 144
- Professional Accountant 39
- Prozesslernen 104
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) 61
- Public Interest Oversight Board (PIOB) 35
- Quartärmedien 129
- Rechtsquellen 28
- Reiz-Reaktions-Schema 85
- Reliabilität 214, 215
- Repräsentationshilfen 126
- reproducing orientation 165
- Rollenspiel 119, 122
- rule-based 311
- Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA) 60
- SAS 60
- SBQ 140
- SEC 3
  - Roadmap 67
- Securities and Exchange Commission (SEC) 3
- sekundäres Gemeinschaftsrecht 28
- Sekundärmedien 128
- serialist 138
- Signifikant 220
- single loop 100
- SOA 60
- Sozialformen 116, 127
- Sozialkompetenz 5
- soziodemografische Einflussfaktoren 195
- SPQ 142, 172
- S-R-Modell 88
- S-R-O-Modell 89
- Statements on Auditing Standards (SAS) 60
- Stellungnahme der WPK und des IDW
  - Zur Qualitätssicherung in der WP-Praxis 21
- Stellungnahme des IDW
  - Zur beruflichen Fortbildung des WP im IDW 20
- strategic style 142
- strategic-Lernstrategie 194
- studentisches Lernen 153
- Study Behaviour Questionnaire (SBQ) 140
- Study Process Questionnaire (SPQ) 142, 172
- surface approach 142
- surface-Lernstrategie 194
- surface-level processing 144
- Tertiärmedien 128
- unternehmensbezogene Einflussfaktoren 195
- Validität 214, 216
- Veränderungslernen 100, 102
- versatile 139
- VO 1/1993 20
- VO 1/1995 21, 22
- VO 1/2006 22
- WBL 236
- WBT 129
- Web Based Learnings (WBL) 236
- Web Based Training (WBT) 129
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK) 13
- WPK 13