



Hand- und Lehrbücher zu Unternehmung, Steuern und Recht

**Herausgegeben von
Universitätsprofessor Dr. Michael Heinhold**

Bisher erschienene Werke:

Heinhold, Investitionsrechnung, 8. Auflage

**Heinhold · Pasch, Qualitätsmanagement in
Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung**

Hofmann, Corporate Governance

Kaplan · Elmaleh, Israelisches Wirtschaftsrecht

Obermann, Steuerliche Förderung selbstgenutzten Wohneigentums

Qualitätsmanagement in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung

Herausgegeben
von
Prof. Dr. Michael Heinhold
und
Dr. Helmut Pasch

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

**Qualitätsmanagement in Steuerberatung und
Wirtschaftsprüfung** / hrsg. von Michael Heinhold und Helmut
Pasch. – München ; Wien : Oldenbourg, 1999
(Hand- und Lehrbücher zu Unternehmung, Steuern und Recht)
ISBN 3-486-25123-6

© 1999 R. Oldenbourg Verlag
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0, Internet: <http://www.oldenbourg.de>

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

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 3-486-25123-6

Vorwort

Die Forschungsrichtung, die den Steuerberatungsbetrieb zum Untersuchungsgegenstand der Disziplin macht (sog. institutionelle Betrachtungsweise), wurde bislang von der Fachrichtung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre weitestgehend vernachlässigt.

Am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftlich Steuerlehre der Universität Augsburg befassen wir uns – entgegen dem obigen Trend – bereits seit mehreren Jahren mit dieser Thematik. Hier versuchen wir der Beratungspraxis zu verdeutlichen, wie wichtig es ist, neue betriebswirtschaftliche Erkenntnisse z.B. die Implementierung von Qualitätsmanagementsystemen, nutzbringend in der Organisation der Kanzlei einzusetzen.

Dabei sehen wir unsere Aufgabe darin, die Erkenntnisse wertneutral aufzuarbeiten und darzulegen. So gilt es z.B. in der Frage der Zertifizierung von QM-Systemen, entgegen der in anderen Wirtschaftszweigen zu beobachtenden oft unreflektierten Zertifizierungseuphorie, die tatsächlichen und die vermeintlichen Vorteile eines ISO-Zertifikates vorurteilsfrei zu analysieren und darzustellen, insbesondere auch aus der Problematik einer verstärkten Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber dem Mandanten heraus.

Die im Berufsstand zum Teil sehr kontrovers geführten Diskussionen zur Notwendigkeit von QM-Systemen oder zur Frage der Zertifizierung führten uns vor Augen, daß die oftmals unnötigen Diskussionen nur durch mangelnde Sachinformation der Diskussionspartner zu erklären waren.

Was lag daher näher, als zu diesem komplexen Thema ein wissenschaftliches Symposium zu veranstalten, um so eine Plattform zu schaffen, wo sowohl ausreichende Informationen vermittelt, als auch

aus Sicht der Wissenschaft und der Praxis das Thema ausführlich erörtert und diskutiert werden kann.

Aus diesem Anlaß haben wir im Rahmen des

AUGSBURGER *B*ETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN *S*TEUERFORUMS,

ein Symposium zum Thema **Qualitätsmanagement in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung** mit Unterstützung des Deutschen Steuerberaterverband e.V. (DStV), der Deutschen Gesellschaft zur Zertifizierung von Managementsystemen mbH (DQS) sowie der Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland e.G. (DATEV) durchgeführt.

Aufgrund der nach wie vor hohen Aktualität des Themas haben wir uns entschlossen, die interessantesten Beiträge des Symposium zu überarbeiten, zu aktualisieren und in einem Buch mit dem gleichnamigen Titel herauszugeben, um es so einer breiten Öffentlichkeit zugänglich zu machen.

Den Referenten, die sich spontan bereit erklärt haben, Ihren Vortrag zu überarbeiten und für die Buchveröffentlichung zur Verfügung zu stellen, gilt unser großer Dank.

Augsburg

Michael Heinhold / Helmut Pasch

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Autorenverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XI
Abschnitt 1: DER QUALITÄTSBEGRIFF IN STEUERBERATUNG UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG	
Begriff und Messung der Qualität von Steuerberatungsleistungen	1
Begriff und Messung der Qualität von Jahresabschlußprüfungen	29
Abschnitt 2: DIE IMPLEMENTIERUNG EINES QUALITÄTSMANAGEMENTSYSTEMS NACH DIN EN ISO 9000 FF.	
Das Normensystem der DIN EN ISO 9000 als Basis für ein QM-System.....	71
Erfolgsfaktoren bei der Implementierung eines Qualitätsmanagementsystems in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung.....	161
Abschnitt 3: DIE ZERTIFIZIERUNG VON QM-SYSTEMEN	
Zertifizierung eines QM-Systems - Pro und Contra.....	179

Abschnitt 4: ERFAHRUNGSBERICHT AUS EINER KANZLEI

Die Implementierung und Zertifizierung
sowie die Weiterentwicklung eines Qualitäts-
managementsystems nach DIN EN ISO 9001 267

Abbildungsverzeichnis XVII

Normenverzeichnis XXI

Literaturverzeichnis XXV

Stichwortverzeichnis LIII

Autorenverzeichnis

Abschnitt 1: DER QUALITÄTSBEGRIFF IN STEUERBERATUNG UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Prof. Dr. MICHAEL HEINHOLD

*StB, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,
Universität Augsburg*

Begriff und Messung der Qualität von
Steuerberatungsleistungen 1-28

Prof. Dr. KAI-UWE MARTEN

*Lehrstuhl für Rechnungswesen und Wirtschafts-
prüfung, Bergische Universität -GH- Wuppertal*

Begriff und Messung der Qualität von
Jahresabschlußprüfungen 29-70

Abschnitt 2: DIE IMPLEMENTIERUNG EINES QUALITÄTSMANAGEMENTSYSTEMS NACH DIN EN ISO 9000 FF.

Dr. HELMUT PASCH

*Habilitand am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche
Steuerlehre, Universität Augsburg*

Das Normensystem der DIN EN ISO 9000
als Basis für ein QM-System..... 71-160

Dipl.-Wirtschaftsing. HELMUT STAIS

*Branchenbeauftragter und Auditor Bereich
Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung der DQS*

Erfolgsfaktoren bei der Implementierung eines
Qualitätsmanagementsystems in Steuerberatung
und Wirtschaftsprüfung..... 161-178

Abschnitt 3: DIE ZERTIFIZIERUNG VON QM-SYSTEMEN**Dr. AXEL PESTKE***RA, FAStR, Hauptgeschäftsführer des DStV*

Zertifizierung eines QM-Systems

- Pro und Contra..... 179-266

Abschnitt 4: ERFAHRUNGSBERICHT AUS EINER KANZLEI**GÜNTER GRÜTER***StB, vBP, Geschäftsführender Gesellschafter der
Kanzlei Grüter • Hamich & Partner*Die Implementierung und Zertifizierung
sowie die Weiterentwicklung eines Qualitäts-
managementsystems nach DIN EN ISO 9001 ...267-300

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Auffassung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
Anm.	Anmerkung
AnwBl	Anwaltsblatt (Zeitschrift)
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Betriebsberater
Bbl.	Beiblatt
Bd.	Band
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidung
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CANZ 299	Kanadische Qualitätsnorm
CEN	Europäisches Komitee für Normung (European Committee for Standardization, rue de Stassart 36, B-1050 Brüssel)
DATEV	DATEV [®] Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland e.G.
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DIN	Träger der Normungsarbeit ist in Deutschland das Deutsche Institut für Normung e.V.
DIN EN	Europäische Norm (EN), deren Deutsche Fassung den Status einer Deutschen Norm erhalten hat.

DIN EN ISO	Europäische Norm, in die eine Internationale Norm (ISO-Norm) unverändert übernommen wurde und deren Deutsche Fassung den Status einer Deutschen Norm hat.
DIN ISO	Deutsche Norm, in die eine internationale Norm der ISO unverändert übernommen wurde.
Diss.	Dissertationsschrift
DGQ	Deutsche Gesellschaft für Qualität e.V. in Frankfurt
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStV	Deutscher Steuerberaterverband
DSWR	Datenverarbeitung Steuer Wirtschaft Recht (Zeitschrift)
DVStB	Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften
E	Entwurf
E DIN EN	Entwurf für eine Europäische Norm (EN), deren Deutsche Fassung den Status einer Deutschen Norm erhalten soll.
E DIN ISO	Entwurf für eine Deutsche Norm, in die eine Internationale Norm der ISO unverändert übernommen werden soll.
e.G.	eingetragene Genossenschaft
e.V.	eingetragener Verein
EAC	European Accreditation of Certification
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFQM	European Foundation for Quality Management
EN	steht als Abkürzung für Europäische Norm der CEN (Europäisches Komitee für Normung in Brüssel) Diese Normen haben in den einzelnen Ländern keine unmittelbare Wirkung, sondern müssen entsprechend in dort gültige Normen umgesetzt werden.
EOQ	European Organisation for Quality
EQNET	European Network for Quality System Assessment and Certification

etc.	et cetera
et al.	Et alii
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FASt	Fachanwalt für Steuerrecht
FIBU	Finanzbuchführung
FN	Fußnote
g.A.	gleiche Auffassung
GAZ	Gesellschaft für Akkreditierung und Zertifizierung mbH Düsseldorf
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg.	Herausgeber
HdB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HWO	Handwörterbuch der Organisation
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW VO 1/1995	Institut der Wirtschaftsprüfer Verordnung 1/1995
insb.	insbesondere
IQM	Integriertes Qualitätsmanagement
ISO	steht als Abkürzung für International Organization for Standardization mit Sitz in Genf. Sie ist die Weltorganisation aller nationalen Norminstitute.
ISO/TC 176	Technischen Komitee ISO/TC 176 „Quality Management and Quality Assurance“ der International Organization for Standardization (ISO) unter Mitwirkung von Fachleuten aus 53 Ländern
jh.	Jährlicher
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe

NQSZ	Normausschuß Qualitätsmanagement Statistik und Zertifizierungsgrundlagen
Nr.	Nummer
NS 5801	Norwegische Qualitätsnorm
o.V.	ohne Verfasserangabe
OHG	Offene Handelsgesellschaft
QM	Qualitätsmanagement
RBerG	Rechtsberatungsgesetz
Rz.	Randziffer
Rdnr.	Randnummer
S.	Seite
ScrM	SCRIPTA MERCATURAE (Zeitschrift)
SN 029100	Schweizer Qualitätsnorm
Sp.	Spalte
Stb	Steuerberater
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StBGebV	Steuerberater-Gebührenverordnung
StB-Ges.	Steuerberatungsgesellschaften
StBKRep	Steuerberaterkongreßreport
StBv	Steuerbevollmächtigter
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StGB	Strafgesetzbuch
Tab	Tabelle
TGA	Trägergemeinschaft für Akkreditierung
TQM	Total Quality Management
u.	und
u.a.	und andere
u.U.	unter Umständen
vBP	vereidigter Buchprüfer
vgl.	vergleiche
WISU	Das Wirtschaftsstudium
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mitt.	Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüferordnung

z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ab 1964, davor ZfhF)
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (bis 1963, danach ZfbF)

Begriff und Messung der Qualität von Steuerberatungsleistungen

von Prof. Dr. Michael Heinhold

StB, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre,
Universität Augsburg

Gliederung:

1. Einleitung
2. Die Entwicklung des Qualitätsgedankens
3. Der Qualitätsbegriff im Praktikerschrifttum
4. Aufgaben und Funktionen der Steuerberatung
5. Einordnung der Steuerberaterleistung in die Typologie von Dienstleistungen
6. Die Dienstleistungsqualität in der wissenschaftlichen Modellbildung
 - 6.1. Das Dimensionenmodell von Donabedian
 - 6.2. Wahrnehmungsmodell
 - 6.2.1. Die beiden Erfahrungsdimensionen von Qualität
 - 6.2.2. Das Wahrnehmungsmodell von Grönroos

2 *Abschnitt 1: Der Qualitätsbegriff in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung*

6.3. Synthese aus den Qualitätsmodellen von Donabedian und Grönroos am Beispiel der Steuerberatung

6.4. Das Querschnittsmodell von Pasch

7. Das Grunddilemma der Qualitätsdefinition in der Steuerberatung

8. Folgerungen für die Konkretisierung und Meßbarkeit der Steuerberatungsqualität

1. Einleitung

In diesem Beitrag soll versucht werden, die Antwort auf zwei Fragen¹ zu finden:

- Wann ist ein Steuerberater ein guter Steuerberater?
- Woran erkennt man, wie gut er ist?

Die erste Frage betrifft die Definition des Qualitätsbegriffs, genauer: Die Kriterien, die erfüllt sein müssen, damit die Steuerberatungsleistung eine qualifizierte Leistung ist.

Die zweite Frage spricht zwei Aspekte an:

1. Woran soll man die Qualität der Steuerberatungsleistung messen?

und:

2. Wer ist man, wer mißt, wer beurteilt das Qualitätsniveau der Steuerberatungsleistung?

¹ Vgl. auch Streck, M. (1996a), S. 58

Diese drei Fragen

- nach den Qualitätskriterien,
- nach der Bestimmung des Qualitätsniveaus/Qualitätsgrades
- und nach der messenden bzw. beurteilenden Person

sind die drei zentralen Problembereiche, die gelöst sein müssen, ehe man sich Gedanken über die Entwicklung und Implementierung eines Qualitätsmanagementsystems und die Sinnhaftigkeit seiner Zertifizierung machen kann.

2. Die Entwicklung des Qualitätsgedankens

Die Diskussion um Qualitätsstandards und Qualitätssicherung wurde vor ca. 40 Jahren im militärischen und im Raumfahrtbereich ausgelöst. Es ging zunächst um das Ziel einer reibungslosen Materialbeschaffung und Nachschubversorgung. Die Produktqualität sollte kontinuierlich verbessert werden, Fehler sollten bereits bei der Herstellung der Zulieferteile vermieden werden. Insbesondere im Bereich der NATO herrschte großer Bedarf an technischen Qualitätsnormen. Man denke an die technischen Schwierigkeiten und Pannen, die sich ergeben können - und auch tatsächlich ergeben haben - wenn Bauteile, die in Staaten mit unterschiedlichen technischen Normensystemen produziert werden, nun zu einem einheitlichen Produkt zusammengebaut werden mußten. Schon allein das metrische System Zentraleuropas und das völlig andersartige, auf Inches, Feet und Yards basierende angloamerikanische System machten Standardisierungen und Maßnahmen zur Sicherung der Produktqualität unabdingbar. Aus den Nato-Qualitätssicherungssystemen (z.B. AQAP, Allied Quality Assu-

rance Publication)² als Vorläufern entwickelten sich die heutigen ISO-9000-Normen für den Zivilbereich. Insbesondere die Automobilbranche mit ihren vielen Zulieferunternehmen hat den Nutzen der produktbezogenen genormten Qualitätsstandards schnell erkannt und umgesetzt.

Diese historische Entwicklung wurde deshalb so ausführlich nachgezeichnet, um dem Leser zu verdeutlichen, daß der Qualitätsbegriff, der zur Formulierung der ISO-Normen geführt hat, zunächst auf den technischen Eigenschaften des Produkts, und zwar eines materiellen Produktes basierte.³ Qualität war hier ursprünglich die technisch/materielle Produktqualität.

Selbstverständlich wurde schnell erkannt, daß auch im nichttechnischen, im immateriellen Bereich die Notwendigkeit bestand und besteht, die Qualität der Leistung zu sichern und zu verbessern. Außerdem deuteten sich hier neue und enorme Marktchancen z. B. für Unternehmensberater an. So nimmt es nicht wunder, daß der Qualitätsbegriff, der den ISO-Normen zugrunde liegt, eine Verallgemeinerung erfuhr, damit er nicht nur für das produzierende Gewerbe und die Industrie, sondern auch für den Dienstleistungsbereich paßte. Dies hat zwangsläufig einen Wechsel in der Sichtweise zur Folge. Da die Dienstleistung als immaterielles Produkt nicht durch technisch/materielle Produkteigenschaften erfaßbar ist und sich auch sonst wegen ihrer Heterogenität einer vereinheitlichenden Normierung weitestgehend entzieht, mußte der Qualitätsbegriff einen anderen Ansatzpunkt

² Vgl. Heinhold, M. /Pasch, H. (1997), S. 578.

³ Vgl. Streck, M. (1996a), S. 61; vgl. auch Pasch, H. (1997b) Randziffer 20 f.

finden. Nicht nur das letztliche Produkt, sondern der Prozeß, also der Weg zum Produkt, bestimmt die Qualität der Dienstleistung.

Sehen wir uns nun den so verallgemeinerten Qualitätsbegriff der DIN EN ISO 8402 an.

DIN EN ISO 8402 (Tz. 2.1.):

Qualität = Gesamtheit von Merkmalen (und Merkmalswerten) einer Einheit bezüglich ihrer Eignung, festgelegte und vorausgesetzte Erfordernisse zu erfüllen.

Das klingt ganz einleuchtend, fast selbstverständlich. Ich könnte mir aber vorstellen, daß Sie mit mir übereinstimmen, wenn ich behaupte, mit dieser Qualitätsdefinition ist konkret nichts anzufangen, schon gar nicht für die höchst heterogenen und individuell unterschiedlichen Leistungen (Produkte), die in der Steuerberatung erbracht werden. Es werden weder die Einheiten präzise erläutert. Einheit kann nach DIN EN ISO 8402 Tz.1.1. z.B. sein:

- eine Tätigkeit oder ein Prozeß,
- ein Produkt,
- eine Organisation
- oder irgend eine Kombination daraus.

Gemeint könnte also die Steuerberatungsleistung als Produkt sein, oder die Leistungserbringung als Prozeß, oder auch die ganze Kanzlei als Organisation. Des weiteren werden die Merkmale nicht konkretisiert (z.B. Schnelligkeit der Auftragsabwicklung, oder Preis der Leistung, d.h. die Gebühr nach der Steuerberatergebührenverordnung, die Freundlichkeit, das Fachwissen der Kanzleimitglieder usw. usw.). Ebensovienig werden die Erfordernisse konkretisiert, die festliegen

6 *Abschnitt 1: Der Qualitätsbegriff in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung*

oder vorauszusetzen sind. Es wird zunächst auch nichts darüber ausgesagt, wer die Erfordernisse festlegt bzw. voraussetzt (der Mandant? Der Steuerberater? Der Gesetzgeber, d.h. das Berufsrecht? Die Kammer?).

Hier sollte allerdings klar sein, daß die Anforderungen an die Qualität der Leistung von demjenigen gestellt werden, der die Leistung bezahlt. Im Steuerberatungsfalle also vom Mandanten. Die Norm stellt deshalb an späterer Stelle auch treffend fest: "Die Beurteilung durch den Kunden ist das endgültige Maß für die Qualität einer Dienstleistung"⁴. Die Frage, ob und wann der Kunde - der Mandant des Steuerberaters also - tatsächlich in der Lage ist, die Qualität der Leistung zu beurteilen, wird allerdings nicht beantwortet. Wir wollen uns später damit auseinandersetzen.

Auch die etwas andere Qualitätsdefinition im Dienstleistungsleitfaden DIN-EN-9004/2 bringt keine Aufhellung:

Qualität =

Gesamtheit von Eigenschaften und Merkmalen eines Produkts oder einer Dienstleistung, die sich auf deren Eignung zur Erfüllung festgelegter und vorausgesetzter Erfordernisse beziehen.

⁴ ISO 9004/2, Tz.6.3.3.

3. Der Qualitätsbegriff im Praktikerschrifttum

Insbesondere das Praktikerschrifttum hat nicht geizt mit vollklingenden, unzweifelhaft richtigen aber letztlich unbrauchbaren Qualitätsdefinitionen. Ich will Ihnen zwei Beispiele geben:

„Quality ist fitness for use!“⁵

Die Behauptung ist unzweifelhaft richtig aber konkret nicht umsetzbar.

„Qualität ist die Erfüllung von Forderungen“⁶

Auch hier: unbestreitbar aber praktisch unbrauchbar⁷.

„Die Qualität der Dienstleistung des Wirtschaftstreuhänders ist durch die sachliche Richtigkeit der Leistungserstellung und durch den Nutzen der Dienstleistung für den Mandanten gekennzeichnet“.⁸ Diese offizielle Stellungnahme der Berufskammer unseres Nachbarn Österreich bringt auch keine Klarheit. Die schwierige Frage, wer den Nutzen quantifiziert, bleibt offen. Außerdem ist die sachliche Richtigkeit der Leistungserstellung ein höchst unsinniges Postulat. Wenn Lei-

⁵ Juran, J. M. (1993), S. 21

⁶ Kohl, H. (1997), S. 211

⁷ Weitere Beispiele:

„Qualität ist Angepaßtheit an eine Gebrauchsidee“, so Wirz, W. (1915); Qualität heißt, „...die Gesamtheit der Prozesse als „Einheit“ und die Forderungen aller, die daran beteiligt und interessiert sind, als „Erfordernisse“ zu betrachten“, so Brakhahn, W. /Vogt, U. (1997), S. 17; „Qualität ist der Nutzen der Leistung für den Klienten“, so Bertl, R. (1997), S.9; „Qualität ist das Entsprechen der Leistung hinsichtlich eines Standards“, ebenda.

⁸ Vorläufige Stellungnahme zur Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhänderbetrieb der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, abgedruckt in Bertl, R. (1997), S.53 - 47.

stungserstellung den Prozeß der Leistungserbringung meint, dann ist es nicht sinnvoll, sachliche Richtigkeit zu fordern. Ein Prozeß kann betriebswirtschaftlich unterschiedlich organisiert und dennoch zweckmäßig sein. Die Forderung nach sachlicher Richtigkeit ist hier fehl am Platze. Wird mit Leistungserstellung das Produkt gemeint, also z.B. die Einkommensteuererklärung, der Einspruch, die Gestaltungsempfehlung, dann ist es wohl eine Selbstverständlichkeit, daß hier sachliche Fehler nicht enthalten sind. Die Qualitätsdefinition der österreichischen Wirtschaftstreuhandkammer enthält somit bestenfalls die Definition eines Mindestqualitätsniveaus.

In der Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer in Deutschland zum Qualitätsmanagement hat man es unterlassen, eine allgemeine Qualitätsdefinition für Steuerberaterleistungen zu geben und sich dafür auf die Darstellung von Maßnahmen beschränkt, die zur Erreichung dieser nicht definierten Steuerberatungsqualität befolgt werden sollten.

Nachdem wir feststellen mußten, daß im Praktikerschrifttum nichts konkret brauchbares zum Qualitätsbegriff zu finden ist, müssen wir uns ein bißchen damit auseinandersetzen, was die Theorie, insbesondere die betriebswirtschaftlichen Qualitätsmodelle hier zu bieten haben. Um im folgenden nicht der Gefahr zu erliegen, mich nur in einer abgehobenen theoretischen Meta-Ebene zu bewegen, will ich stets versuchen, den Steuerberatungsalltag in den Modellen wiederzufinden.

Deswegen ist zunächst ein kurzer Blick auf die Aufgaben und Funktionen der Steuerberatung notwendig.

4. Aufgaben und Funktionen der Steuerberatung

Folgen wir der Systematisierung von Rose⁹, dann erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerberaters auf die folgenden drei Bereiche:

1. Die Steuerdeklarationsberatung, d.h. die Hilfeleistung bei Erstellung von Steuererklärungen nebst Anlagen, der Überprüfung von Steuerbescheiden sowie der Erfüllung sonstiger Formalpflichten (FIBU, Lohn usw.).
2. Die Durchsetzungsberatung, d.h. die Hilfeleistung, insbesondere Vertretung in Streitfällen mit dem Finanzamt, insbesondere bei Rechtsbehelfsverfahren, bei Finanzgerichts- und BFH-Prozessen.
3. Die steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Gestaltungsberatung. Sie soll Entscheidungshilfe bei der vorsorglichen Gestaltung steuerrelevanter wirtschaftlicher Verhältnisse geben.

Hinzu treten Tätigkeiten in Grenzbereichen zur Rechtsberatung und zur Wirtschaftsprüfung¹⁰. Dieses Aufgabenspektrum ist eingebettet in rechtliche und betriebswirtschaftlich/ organisatorische Rahmenbedingungen. Zum einen ist dies das Berufsrecht mit seinen zahlreichen Postulaten (Unabhängigkeit, Eigenverantwortlichkeit, Gewissenhaftigkeit usw.), zum anderen ist es die betriebswirtschaftliche Organisationslehre.

⁹ Vgl. Rose, G. (1989), S.38, vgl. auch Rose, G. (1974/76), Spalte 375 ff.

¹⁰ Vgl. Pasch, H. (1997b), Rz.105 ff.

5. Einordnung der Steuerberatungsleistung in die Typologie von Dienstleistungen

Zur Typologisierung von Dienstleistungen wird in der Betriebswirtschaftslehre vor allem das Modell von Benkenstein¹¹ herangezogen. Hiernach sind es vor allem zwei Kriterien, die den Typ einer Dienstleistung charakterisieren:

Der Interaktionsgrad gibt an, in welchem Ausmaß der Leistungsempfänger, d.h. der Mandant am Leistungserstellungsprozeß mitwirken muß.

Der Individualisierungsgrad gibt an, in welchem Ausmaß die spezifischen persönlichen Wünsche des Leistungsempfängers (des Mandanten) bei der Leistungserstellung zu berücksichtigen sind.

Für die Definition von Qualitätsniveaus ist diese Typologisierung insofern brauchbar als sich objektive Qualitätsmaßstäbe um so leichter gewinnen lassen, je unabhängiger das Produkt (also die Beratungsleistung) von der Kundenmitwirkung und von subjektiven Kundenwünschen ist. Je niedriger die beiden Grade der Interaktion und der Individualisierung sind, desto leichter ist das Produkt (die Leistung) einer Quantifizierung und Messung zugänglich.

Die Plazierung verschiedener Dienstleistungsberufe im System von Benkenstein gibt die folgende Abbildung 1 wieder.

¹¹ Benkenstein, M. (1993)

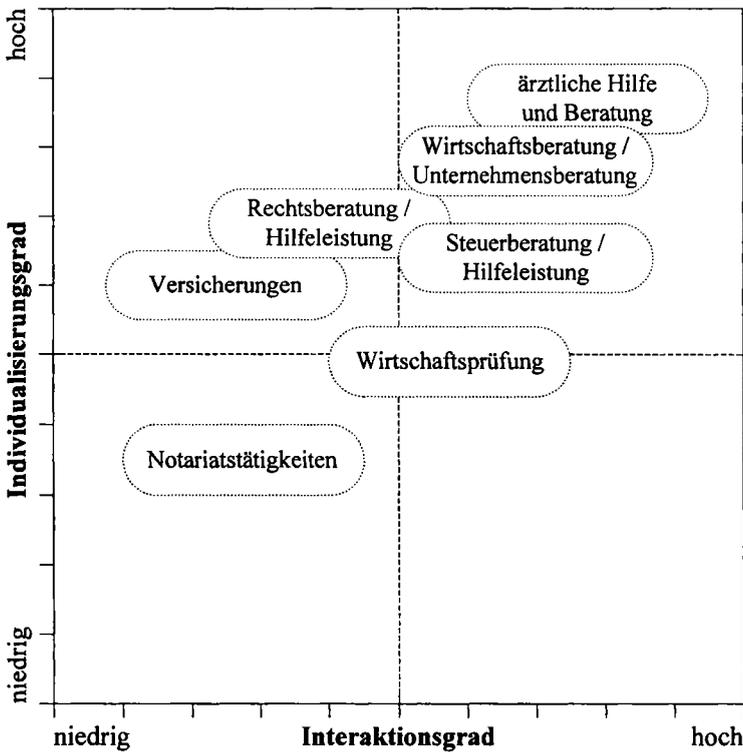


Abb. 1: Die Klassifizierung von Dienstleistungen nach Benkenstein¹²

Es darf allerdings nicht verschwiegen werden, daß mit dieser modellmäßigen Klassifizierung zunächst nicht viel gewonnen ist. Offensichtlich sind die Berufsgruppen darauf bedacht, sich möglichst weit rechts oben zu positionieren. Die Kombination von hoher Individualität in Verbindung mit hoher Interaktivität wird offensichtlich als Indikator für die besondere Schwierigkeit des Auftrags interpretiert und hat etwas mit dem gewünschten Ansehen des Berufsstandes zu tun und letztlich natürlich auch mit der Berechtigung von Honorarforderungen.

¹² Vgl. Pasch, H. (1997b), Rz. 246.

Zum Beweis darf ich ein solches Benkenstein-Diagramm vorlegen, erstellt von einem Rechtsanwalt.

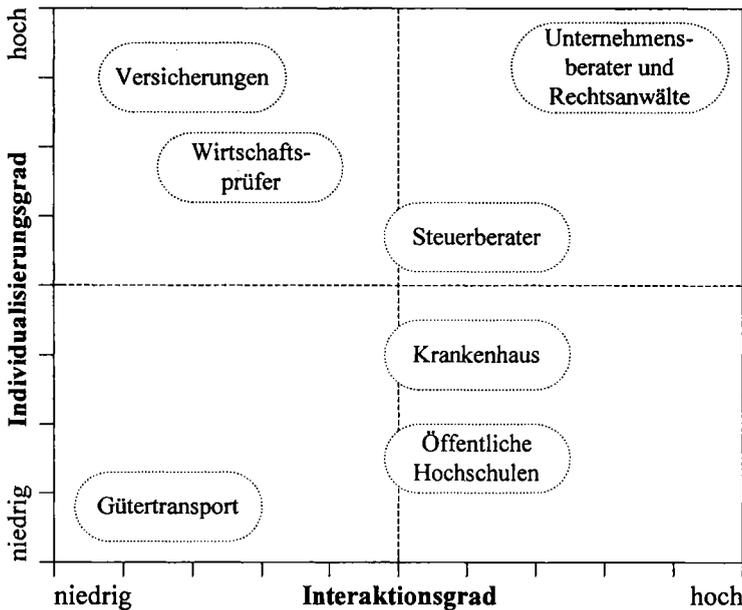


Abb. 2: Die Positionierung des Anwaltsberufes aus der Sicht von Rechtsanwälten¹³

Es nimmt nicht Wunder, daß die Rechtsanwaltstätigkeit von Vertretern dieses Berufsstands so extrem positioniert wird. Über die Qualität - d.h. den Anforderungserfüllungsgrad einer einzelnen Anwaltsleistung - sagt diese Positionierung allerdings noch nichts aus.

Helfen kann uns das Modell von Benkenstein allerdings bei der Beurteilung der Tätigkeiten innerhalb einer Berufsgruppe. Wenn man die verschiedenen Teiltätigkeiten des steuerberaterlichen Tätigkeitsspektrums im Benkenstein-Diagramm plaziert, so ist das selbstver-

¹³ Maurer, R. /Krämer, A. (1996), S.78.

ständig auch nicht frei von Subjektivismen. Bei aller Unschärfe der Zuordnung wird jedoch deutlich, daß die Teiltätigkeiten in unterschiedlichem Ausmaß einer Qualitätsquantifizierung und -messung zugänglich sein sollten.

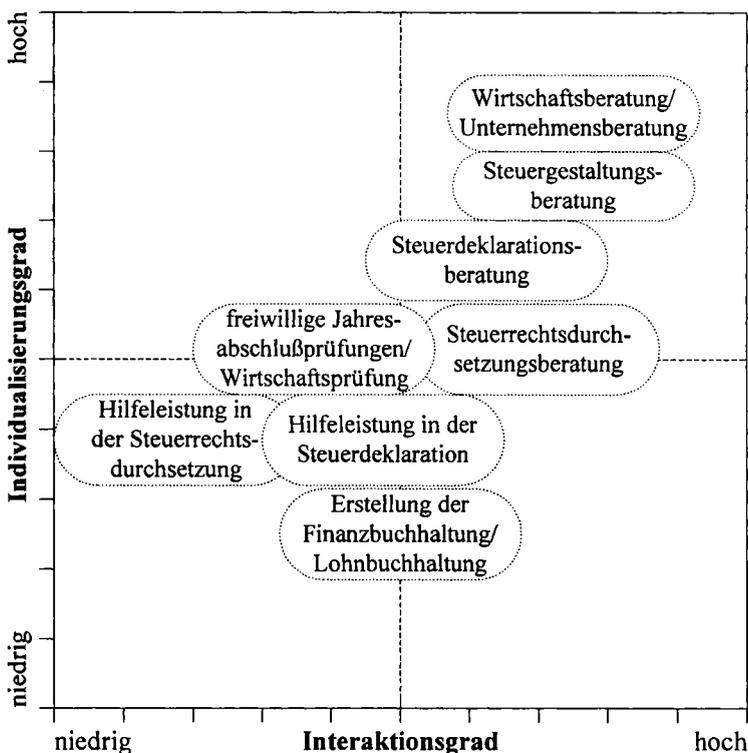


Abb. 3: Die Klassifizierung von Steuerberaterdienstleistungen im Benkenstein-Diagramm¹⁴

Die immer wichtiger werdende Gestaltungsberatung im steuerlichen und im allgemeinen betriebswirtschaftlichen Bereich entzieht sich damit weitgehend einer direkten Quantifizierung bzw. Messung ihrer Qualität.

¹⁴ Vgl. Pasch, H. (1997b), Rz. 247.

6. Die Dienstleistungsqualität in der wissenschaftlichen Modellbildung

Wir haben festgestellt, daß sich im Praktikerschrifttum wenig Brauchbares zur Qualitätskonkretisierung finden läßt (vgl. oben, Gliederungspunkt 3). Nach dem kurzen Exkurs auf die Tätigkeitsschwerpunkte der Steuerberater und ihre Typologisierung anhand des Modells von Benkenstein wollen wir nun überprüfen, ob sich aus den wissenschaftlichen Qualitätsmodellen brauchbare und praktikable Erkenntnisse für die Steuerberatungsleistungen ziehen lassen. Es scheint mir hier nicht wichtig zu sein, alle Qualitätsmodelle, die von der Wissenschaft für den Dienstleistungsbereich entwickelt worden sind, zu erläutern und auf die Steuerberaterdienstleistung anzuwenden. Es sollen also nicht möglichst viele theoretische Gebäude, womöglich ohne praktische Fundamente untersucht werden. Andererseits sind aber praktische Schlußfolgerungen ohne theoretische Fundierung meist wertlos, oder, um es besonders plakativ auszudrücken:

Nichts ist so praktisch wie eine gute Theorie!

Wir suchen also gezielt diejenigen Theorien aus, die für die Konkretisierung des Qualitätsbegriffs in der Steuerberatung meines Erachtens besonders passend sind.

6.1. Das Dimensionenmodell von Donabedian

Anfang der Achtzigerjahre hat der Amerikaner Donabedian in seinem Buch „The Definition of Quality and Approaches to its Assessment

and Monitoring¹⁵ sein sogenanntes Dimensionenmodell vorgestellt. Hiernach ist die Qualität der Dienstleistung durch drei Dimensionen gekennzeichnet. Donabedian nennt sie structure, process und outcome (Struktur-, Prozeß- und Ergebnisdimension).

Die **Strukturdimension** (von anderen auch Potentialdimension genannt¹⁶) umfaßt die Leistungsbereitschaft des Dienstleisters, also der Steuerberaterkanzlei. Hierzu zählen im wesentlichen drei Bereiche:

- Das Vorhalten der sachlichen Infrastruktur (z. B. Räume, EDV-Hard- und Software, Telekommunikationseinrichtungen usw.).
- Das Vorhalten der organisatorischen Infrastruktur (in der klassischen betriebswirtschaftlichen Organisationssprache die sog. Aufbauorganisation).
- Das Vorhalten der personellen Infrastruktur (d.h. die persönliche Eignung und Leistungsbereitschaft der Kanzleihinhaber und ihrer Mitarbeiter). Eng verbunden damit ist das Postulat nach Erfüllung der berufsrechtlichen Anforderungen, d.h. nach Befolgung der Berufsgrundsätze des § 57 StBerG.¹⁷ Wie Sie aus der untergeordneten Stellung der Berufsgrundsätze unter die anderen qualitätsbestimmenden Strukturanforderungen ersehen können, ist die bloße Einhaltung dieser Grundsätze zwar eine notwendige, aber bei weitem keine hinreichende Bedingung für ein hohes Qualitätsniveau der Steuerberatungsleistung. Dem Entwurf der Verlautbarung zur Qualitätssicherung in der Steuerberatungspraxis der Bundessteuer-

¹⁵ Donabedian, A. (1980)

¹⁶ Vgl. Hilke, W. (1989), S.9f.

¹⁷ Vgl. hierzu insbesondere den Beitrag von Jäger, R. (1997), S. 213.

beraterkammer ist insofern zuzustimmen, als diese Berufsgrundsätze als allgemeine Qualitätskriterien bezeichnet werden (man sollte sie vielleicht besser als Mindestkriterien bezeichnen), die - so deutlich steht es allerdings nicht im Entwurf - von den konkreten Kriterien ergänzt und überlagert werden.

Warum die Berufshaftpflichtversicherung als allgemeines Qualitätskriterium im Entwurf der Verlautbarung aufgeführt wird, ist mir nicht ganz einsichtig.¹⁸ Sie ist doch ein Mittel zur Schadensbegrenzung gerade bei Mißachtung der Qualitätskriterien, keinesfalls führt sie ursächlich oder motivational zu einer Steigerung der Qualitätsbemühungen in der Kanzlei.

Soweit zur Struktur- bzw. Potentialdimension im Modell von Donabedian.

Die zweite von ihm genannte Dimension ist die **Prozeßdimension**. Sie bezieht sich auf den Prozeß der Leistungserstellung in der Steuerberatungskanzlei, d.h. auf die Organisation der betrieblichen Prozesse und Abläufe in der Kanzlei, die sog. Ablauforganisation.

Die **Ergebnisdimension** schließlich betrifft das Resultat des Erstellungsprozesses. Spätestens hier treffen wir auf das Problem, daß die tatsächlichen Eigenschaften und Merkmale der erbrachten Steuerberaterleistung nicht mit den vom Mandanten gewünschten Eigenschaften und Wirkungen zusammenfallen müssen - weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht. Die Tatsache, daß ein Rechtsbehelf frist- und formgerecht eingelegt und sachlich richtig begründet wurde (damit ist das Ergebnis des Erstellungsprozesses aus der Sicht des

¹⁸ Vgl. DStR (1998), Beihefter zur Heft 30/1998, S. 2* Gliederungspunkt 1.3.

Steuerberaters als Leistungserbringer definiert), ist für den Mandanten eine selbstverständliche Voraussetzung. Qualitätsrelevant ist für ihn erst der inhaltliche Ausgang des Verfahrens, möglicherweise erst in ferner Zukunft. Zum Zeitpunkt, an dem das Prozeßergebnis (aus der Sicht des Steuerberaters), z.B. der Schriftsatz vorliegt, hat der Mandant noch meist keinen Anhaltspunkt, ob das künftig zu erwartende Ergebnis seinen Anforderungen entspricht.

Das Dreidimensionenmodell von Donabedian ist heute - ich glaube unumstritten - das von der Wissenschaft als Erklärung des Dienstleistungsbegriffes und der Dienstleistungsqualität am häufigsten zugrunde gelegte Modell¹⁹. Für die Dienstleistungen der Rechtsanwälte wurde dies erst kürzlich von der Verfassungsrichterin Renate Jäger demonstriert²⁰.

6.2. Wahrnehmungsmodelle

6.2.1. Die beiden Erfahrungsdimensionen von Qualität

Jede Leistung - sei es ein materielles Produkt oder eine immaterielle Dienstleistung - wird in zwei Dimensionen erfahren.

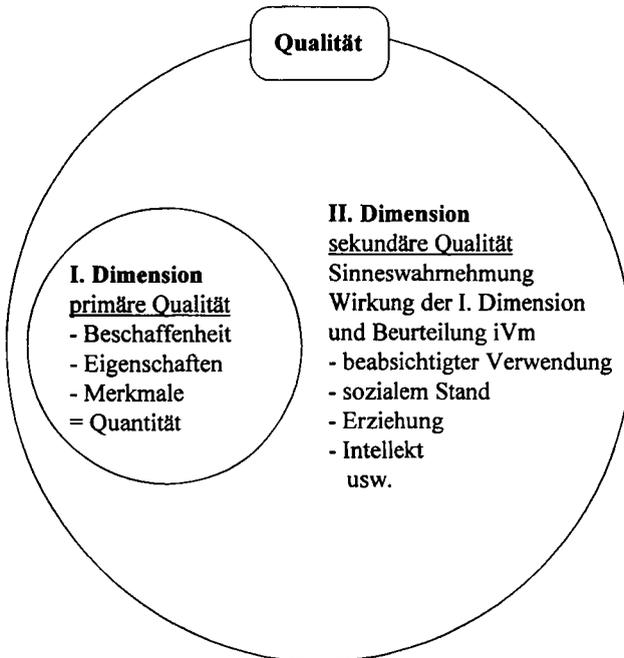
Die erste Dimension betrifft die objektiv beschreibbaren Eigenschaften der Leistung. Bezogen auf die Steuerberatung sind dies z.B. die Ausstattung der Kanzlei, das Vorhandensein einer Emailadresse, einer Homepage im Internet, die Öffnungszeiten, die Erreichbarkeit der Mitarbeiter, die Anzahl der Mitarbeiter, die Geschwindigkeit der

¹⁹ Vgl. Corsten, H. (1988); vgl. auch Meyer, A. /Mattmüller, R. (1987)

²⁰ Vgl. Jäger, R. (1997), S. 213.

Auftragsabwicklung und vieles mehr. Nennen wir diese Dimension die **primäre oder objektive Qualitätsdimension**²¹

Die zweite Qualitätsdimension (vom Schrifttum auch **sekundäre oder subjektive Qualität** genannt) spricht die subjektive Wahrnehmung und Auslegung dieser primären Qualitätsmerkmale an.



*Abb. 4: Subjektive und objektive Erfahrungsdimension von Qualität*²²

Ein kleines, vielleicht triviales Beispiel zur Verdeutlichung:

Der Mandant ruft mit einem Problem in der Kanzlei an. Ein Kanzleimitarbeiter sagt ihm, der Chef sei nicht da, er würde aber schnellstmöglich zurückrufen. Nehmen wir nun an, daß der Rückruf erst nach

²¹ Vgl. auch Mittelstraß, J. (1995), S. 3161.

²² Aus: Heinhold, M. /Pasch, H. (1997), S. 588.

relativ langer Zeit erfolgt. Die verstrichene Zeit ist objektiv meßbar, sie fällt in die primäre Qualitätsdimension. Unterstellt man einen direkten Zusammenhang zwischen der Länge der Zeit und dem Qualitätsniveau, dann würde ein später Rückruf einen sehr niedrigen Qualitätsgrad aufweisen. Auf der subjektiven Wahrnehmungsebene des Mandanten kann dies jedoch höchst unterschiedlich beurteilt werden. Das Spektrum der möglichen Reaktionen reicht von:

- Es ist egal, Hauptsache er ruft zurück.
- Er kümmert sich nicht um unsere Probleme.
- Er arbeitet sehr gründlich.
- Er ist viel beschäftigt, hat viele Mandanten, muß also ein guter Steuerberater sein.

6.2.2. Das Wahrnehmungsmodell von Grönroos

Dieses Auseinanderklaffen objektiver Qualitätsmerkmale von den Qualitätswahrnehmungen ist Ausgangspunkt des Modells von Grönroos. Der Schwede Grönroos hat - ebenfalls in den Achtzigerjahren - ein Qualitätsmodell entwickelt, „A model which describes how quality of services is perceived by the customers“, wie er im *Journal of Marketing* schreibt²³. Er definiert die Dienstleistungsqualität aus dem Unterschied zwischen der erwarteten und der erfahrenen Leistung, sozusagen aus der Soll-Ist-Abweichung. Probleme ergeben sich insbesondere in der Leistungswahrnehmung, wie wir ja schon beim vorigen Modell gesehen haben. Deswegen unterteilt er die Wahrnehmungskomponente in eine von ihm sogenannte **Tech-Dimension**,

²³ Grönroos, C. (1984)

also eine technische Dimension der eher objektiven Wahrnehmung und in eine **Touch-Dimension**, eine Dimension der eher subjektiven, gefühlsmäßigen Wahrnehmung von Qualitätsmerkmalen. Während die Dienstleistungsmerkmale, die der Tech-Dimension zugehören i.d.R. quantifizierbar und objektiv meßbar sind (z.B. technische Ausstattungsmerkmale der Kanzlei, Pünktlichkeit, Termintreue u. dgl.), betrifft die Touch-Dimension mehr die Art und Weise, wie die Leistung angeboten wird (z.B. Kanzleiambiente, Freundlichkeit der Mitarbeiter usw.). Beide Dimensionen bestimmen das Image einer Kanzlei und damit das Qualitätsniveau.

6.3. Synthese aus den Qualitätsmodellen von Donabedian und Grönroos am Beispiel der Steuerberatung

Versucht man, die beiden Qualitätsmodelle von Donabedian²⁴ und Grönroos²⁵ zusammenzuführen, dann ergibt sich ein Qualitätsbegriff, der sich aus den Teilqualitäten: **Strukturqualität**, **Prozeßqualität** und **Ergebnisqualität** zusammensetzt, wobei jede dieser Teilqualitäten aus objektiv und subjektiv wahrnehmbaren Merkmalen besteht, aus Tech- und Touch-Merkmalen also. Diese Modellsynthese wurde im wesentlichen von A. Meyer vorgenommen²⁶

²⁴ Vgl. Donabedian, A. (1980)

²⁵ Vgl. Grönroos, C. (1984)

²⁶ Vgl. Meyer, A. (1990); vgl. auch Meyer, A. /Westerbarkey, P. (1995), S. 83-106.

Die folgende Abbildung 5 ordnet in Anlehnung an die Darstellung bei Pasch²⁷ diesen Qualitätsdimensionen Beispiele aus der Steuerberatung zu.

Qualitätsdimensionen Teil-qualitäten	Tech-Dimension	Touch-Dimension
Strukturqualität	Standort, Gebäude, Interieur, Technische Ausstattung, Anzahl und Qualifikation der Mitarbeiter, Sprechzeiten	Reputation, Referenzen, Aussehen, Ausstrahlung des Kanzleipersonals
Prozeßqualität	Fachliche Fertigkeiten, formaler Leistungsablauf, Zeitdauer der Leistungserstellung	Atmosphäre in der Kanzlei, Einstellung und Verhalten der Mitarbeiter untereinander und mit dem Mandanten sowie mit den Unterlagen, tatsächliche Erreichbarkeit, Zuverlässigkeit, Schnelligkeit
Ergebnisqualität	rechtliche Richtigkeit, Bestätigung durch das Gericht, äußerlicher Ausdruck eines Jahresabschlusses, Steuererklärung mit schriftlicher Auswertung der rechtlichen Folgen	Erklärung, Erläuterung der Leistung, Nachbetreuung bei nachfolgenden Fragen, Beschwerdeverhalten

Abb. 5: Indikatoren der Steuerberatungsqualität nach dem Synthesemodell von Meyer²⁸

²⁷ Pasch, H. (1997b), Rz. 205.

²⁸ Vgl. Meyer, A. (1990); vgl. auch Meyer, A. /Westerbarkey, P. (1995), S. 83-106.