

Herausgegeben von Prof. Dr. Karlheinz Küting  
RA/WP/StB Prof. Dr. Claus-Peter Weber <sup>1</sup>

---

# Wirtschaftsprüfung im Umbruch

Eine empirische Untersuchung zur Konzentration  
und Honorargestaltung im deutschen Prüfungswesen

von Dipl.-Kfm. Dr. Michael Strickmann

**nwb**

Verlag Neue Wirtschafts-Briefe  
Herne/Berlin

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Inhaltsverzeichnis .....	VII
Abbildungsverzeichnis .....	XIII
Abkürzungsverzeichnis .....	XX
Symbolverzeichnis .....	XXVII
<b>1. Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1. Problemstellung und Untersuchungsziele .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2. Aufbau der Arbeit .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Grundlagen der Erfassung und Erklärung von Unternehmenskonzentration .....</b>	<b>6</b>
<b>2.1. Terminologische Abgrenzungen .....</b>	<b>6</b>
2.1.1. Unternehmensbegriff .....	6
2.1.2. Begriff der Unternehmenskonzentration .....	10
<b>2.2. Determinanten der Unternehmenskonzentration .....</b>	<b>13</b>
2.2.1. Überblick .....	13
2.2.2. Die Determinanten im einzelnen .....	15
2.2.2.1. Ausscheiden von Unternehmen .....	15
2.2.2.2. Unternehmenswachstum .....	17
2.2.2.2.1. Internes Wachstum .....	17
2.2.2.2.2. Externes Wachstum .....	18
2.2.2.2.3. Verhältnis von Wachstum, Konzen- tration und Unternehmenszusammen- schlüssen .....	24
<b>2.3. Arten der Unternehmenskonzentration .....</b>	<b>27</b>
2.3.1. Differenzierung nach der Konzentrationsrichtung .....	27
2.3.2. Differenzierung nach Wirtschaftsräumen .....	27
<b>2.4. Konzentrationsmessung .....</b>	<b>28</b>
2.4.1. Zielsetzung und Grenzen .....	28
2.4.2. Statistische Abgrenzungen .....	28
2.4.2.1. Vorbemerkungen .....	28
2.4.2.2. Abgrenzung der Untersuchungsgesamtheit .....	29
2.4.2.3. Bestimmung des Erhebungsmerkmals .....	30

2.4.3. Messung der absoluten und relativen Konzentration .....	31
2.4.3.1. Überblick.....	31
2.4.3.2. Anforderungen an ein aussagekräftiges Konzentrationsmaß.....	32
2.4.3.3. Maßgrößen der absoluten Konzentration.....	35
2.4.3.3.1. Konzentrationsrate (concentration ratio) .....	35
2.4.3.3.2. Hirschmann-Herfindahl-Index und numbers-equivalent .....	38
2.4.3.4. Maßgrößen der relativen Konzentration.....	41
2.4.3.4.1. Lorenz-Kurve.....	41
2.4.3.4.2. Gini-Koeffizient .....	43
2.4.3.5. Auswahl zweckmäßiger Konzentrationsmaße .....	45
2.4.4. Messung der Konzentrationsentwicklung.....	46
<b>2.5. Zusammenfassung.....</b>	<b>47</b>
<b>3. Konzentrationsmessung auf dem Markt für Pflichtprüfungen deutscher Jahresabschlüsse .....</b>	<b>51</b>
<b>3.1. Grundlagen der Prüfungsmarktanalyse .....</b>	<b>51</b>
3.1.1. Begriff der pflichtmäßigen Jahresabschlußprüfung.....	51
3.1.2. Nachfrager pflichtmäßiger Abschlußprüfungsleistungen ....	55
3.1.2.1. Vorbemerkungen .....	55
3.1.2.2. Kapitalgesellschaften .....	55
3.1.2.2.1. Situation de lege lata.....	55
3.1.2.2.2. Vorgesehene Änderungen durch den KapCoRiLiG-Entwurf.....	60
3.1.2.3. Unternehmen mit Rechnungslegungspflicht nach PubliG.....	63
3.1.2.4. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen....	67
3.1.2.5. Sonstige Unternehmen der Privatwirtschaft .....	70
3.1.2.6. Sonstige Unternehmen der öffentlichen Wirt- schaft .....	71
3.1.3. Anbieter pflichtmäßiger Abschlußprüfungsleistungen .....	74
3.1.3.1. Gesetzlich zugelassene Prüfungsorgane .....	74
3.1.3.2. Unternehmenseigenschaft und -formen der Prüfungsorgane .....	79

3.1.4. Gegenstand und Inhalt der pflichtmäßigen Jahresabschlußprüfung .....	84
3.1.4.1. Vorbemerkungen .....	84
3.1.4.2. Prüfung von Kapitalgesellschaften .....	85
3.1.4.2.1. Geltende Rechtslage .....	85
3.1.4.2.2. Änderungen durch das KonTraG .....	88
3.1.4.3. Erweiterte Prüfungspflichten von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und Geschäftszweige ....	92
3.1.5. Zweck der pflichtmäßigen Jahresabschlußprüfung .....	96
3.1.6. Zusammenfassung .....	99
<b>3.2. Konzeption der empirischen Untersuchung .....</b>	<b>103</b>
3.2.1. Untersuchungsgegenstand .....	103
3.2.2. Maßstäbe zur Quantifizierung der Marktleistung .....	104
3.2.2.1. Auswahl geeigneter Leistungsmaßstäbe .....	104
3.2.2.2. Problematik der Datenbeschaffung .....	105
3.2.2.3. Approximation der Prüfungshonorare .....	109
3.2.2.3.1. Determinanten des Prüfungshonorars ..	109
3.2.2.3.2. Differenzierung nach der Abschlußart ..	119
3.2.2.3.3. Surrogatgestützte Modellierung .....	123
3.2.2.3.3.1. Surrogat-Auswahl.....	123
3.2.2.3.3.2. Spannungsfeld von Methodik und Zielsetzung ....	125
3.2.2.3.4. Methodik bisheriger Analysen.....	129
3.2.2.3.5. Vorgehensweise der vorliegenden Untersuchung .....	133
3.2.3. Erhebung der nachfrageseitigen Unternehmensdaten .....	135
3.2.3.1. Untersuchungsperioden und maßgebende Geschäftsjahre.....	135
3.2.3.2. Abgrenzung der Unternehmensstichprobe.....	136
3.2.3.2.1. Sitz, Rechtsform und Anzahl der untersuchten Unternehmen .....	136
3.2.3.2.2. Auswertungsrelevante Kriterien zur Klassifikation der untersuchten Unternehmen .....	141
3.2.3.2.2.1. Börsennotierung .....	141
3.2.3.2.2.2. Unternehmensgröße .....	144
3.2.3.2.2.3. Branchenzugehörigkeit .....	147
3.2.3.3. Erhebung der Jahresabschlußdaten .....	152
3.2.3.3.1. Datenquellen.....	152

3.2.3.3.2. Erhebungsmerkmale .....	153
3.2.3.3.3. Einbezogene Jahresabschlüsse .....	156
3.2.4. Bildung meßrelevanter Anbietereinheiten .....	158
3.2.4.1. Berücksichtigung von Unternehmensverflechtungen .....	158
3.2.4.2. Berücksichtigung von Sozietätsbeziehungen .....	162
3.2.5. Zwischenergebnis .....	163
<b>3.3. Analyse und Schätzung der Prüfungshonorare .....</b>	<b>169</b>
3.3.1. Überblick .....	169
3.3.2. Durchführung der Unternehmensbefragung .....	170
3.3.2.1. Aufbau des Fragebogens .....	170
3.3.2.2. Adressatenkreis und zeitlicher Ablauf .....	172
3.3.2.3. Fragebogenrücklauf .....	173
3.3.3. Prüfungshonorarformen in der Unternehmenspraxis .....	173
3.3.4. Ableitung der Prüfungshonorarfunktionen .....	175
3.3.4.1. Empirische Datengrundlage .....	175
3.3.4.2. Auswertung der empirischen Honorardaten .....	177
3.3.4.2.1. Branchendifferenzierung .....	177
3.3.4.2.2. Aufteilung von Pauschalbeträgen .....	179
3.3.4.2.3. Regressionsanalyse .....	182
3.3.4.2.3.1. Gegenstand .....	182
3.3.4.2.3.2. Charakterisierung des angewandten Regressionsmodells .....	182
3.3.4.2.3.3. Theoretische Fundierung der gewählten Vorgehensweise .....	184
3.3.4.2.3.4. Bestimmung der Regressionsgleichungen .....	190
3.3.4.2.3.4.1. Regressionsdimension .....	190
3.3.4.2.3.4.2. Funktionstyp .....	190
3.3.4.2.3.4.3. Produktions-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen .....	191
3.3.4.2.3.4.4. Kreditinstitute .....	193
3.3.4.2.3.4.5. Versicherungsunternehmen .....	195
3.3.4.2.3.4.6. Holdingunternehmen .....	196

3.3.4.2.3.4.7. Vergleich und Interpretation der Funktionsverläufe .....	198
3.3.5. Zwischenergebnis .....	200
<b>3.4. Stand und Entwicklung der Unternehmenskonzentration ...</b>	<b>203</b>
3.4.1. Meßvorgaben .....	203
3.4.1.1. Angewandte statistische Konzentrationsmaße .....	203
3.4.1.2. Anwendungsrelevanz der Prüfungshonorarfunktionen .....	204
3.4.1.3. Standardisierung der Bilanzsummen .....	205
3.4.1.4. Aufteilung von Auftragsgemeinschaften .....	210
3.4.2. Struktur des Gesamtmarkts .....	210
3.4.2.1. Abweichung von Einzel- und Konzernabschlußprüfer .....	210
3.4.2.2. Mandats- und Honorarverteilung auf Konzernbasis .....	211
3.4.2.3. Ergebnisse der Vergleichsberechnungen .....	217
3.4.2.3.1. Mandats- und Honorarverteilung auf Gruppen-Basis .....	217
3.4.2.3.2. Surrogatgestützte Modellierung .....	219
3.4.3. Betrachtung einzelner Marktausschnitte .....	223
3.4.3.1. Differenzierung nach der Rechtsform .....	223
3.4.3.2. Differenzierung nach der Börsennotierung .....	228
3.4.3.3. Differenzierung nach der Unternehmensgröße ....	233
3.4.3.4. Differenzierung nach der Branche .....	239
3.4.4. Vergleich mit den Meßergebnissen anderer Konzentrationsstudien .....	253
3.4.5. Zwischenergebnis .....	257
<b>4. Erklärung des Konzentrationsprozesses auf dem deutschen Abschlußprüfungsmarkt .....</b>	<b>267</b>
<b>4.1. Erklärungsebenen und -ziel .....</b>	<b>267</b>
<b>4.2. Konzentrationsdeterminanten .....</b>	<b>268</b>
4.2.1. Methodische Konzeption .....	268
4.2.1.1. Gegenstand und Verfahren der Determinantenzerlegung .....	268
4.2.1.2. Abgrenzung ‚echter‘ Abschlußprüferwechsel .....	274
4.2.1.3. Maßgebende Vorgangzeitpunkte .....	275

4.2.2. Empirische Untersuchungsergebnisse .....	277
<b>4.3. Konzentrationsursachen .....</b>	<b>287</b>
4.3.1. Vorbemerkungen .....	287
4.3.2. Nachfrageinduzierte Ursachen .....	288
4.3.2.1. Ermittlungsgrundlagen .....	288
4.3.2.2. Anlässe für ‚echte‘ Abschlußprüferwechsel .....	289
4.3.2.3. Auswahlkriterien bei der Abschlußprüfer- bestimmung .....	295
4.3.2.4. Maßgebende Gründe für die Bevorzugung der führenden Anbieterkonzerne .....	301
4.3.3. Angebotsinduzierte Ursachen .....	303
<b>4.4. Aspekte der weiteren Konzentrationsentwicklung .....</b>	<b>306</b>
<b>4.5. Zwischenergebnis .....</b>	<b>310</b>
<b>5. Schlußbetrachtung.....</b>	<b>315</b>
<b>Anhang .....</b>	<b>320</b>
1. Anbieterkonzerne und -gruppen.....	320
2. Fragebogen .....	331
Literaturverzeichnis.....	335
Rechtsquellenverzeichnis.....	365
Stichwortverzeichnis .....	367