

Chancen und Herausforderungen kleiner und mittlerer Gesellschaften im deutschen Wirtschaftsprüfungsmarkt – eine empirische Analyse



Jonas Neurohr, Florian Follert & Marc Schild



Die Wirtschaftsprüfungsbranche im Allgemeinen und der deutsche Prüfungsmarkt im Speziellen unterliegen einem tiefgreifenden Wandel. Ursächlich für diese Entwicklung sind vor allem veränderte rechtliche, technologische und demographische Rahmenbedingungen. Während das betriebswirtschaftliche Schrifttum meist grosse Prüfungsgesellschaften und insbesondere die „big4“ betrachtet, bleibt die Entwicklung kleiner und mittlerer Gesellschaften meist unberücksichtigt. Dies ist bedauerlich, da gerade dieses Segment ein starkes Wachstum erlebt. Der vorliegende Beitrag möchte zur Schliessung dieser Forschungslücke beitragen und einen tieferen Einblick in die Chancen und Herausforderungen kleiner und mittlerer Prüfungsunternehmen geben. Um Erkenntnisse aus „erster Hand“ zu generieren, wurde eine empirische Studie in Form einer Umfrage durchgeführt, an der 141 Berufsträger aus dem einschlägigen Segment teilnahmen. Die Ergebnisse ermöglichen erstmals differenzierte Aussagen über die Chancen und Herausforderungen der betreffenden Gesellschaften.



The auditing industry in general and the German auditing market in particular are undergoing profound changes. The main reasons for this development are changed legal, technological and demographic conditions. While economic literature usually analyzes large audit firms and esp. the big4, the development of small and medium-sized companies is widely ignored. This is regrettable, because this segment is experiencing strong growth. The present paper therefore aims to close this research gap by giving a deeper insight into the opportunities and challenges of small and medium-sized auditing firms. To generate first-hand insights, we carried out an empirical study in the form of a survey involving 141 professionals from the relevant market segment. The results enable for the first time differentiated statements concerning the opportunities and challenges of the relevant companies.

Wirtschaftsprüfungsbranche, KMU, Umfrage, Chancen, Herausforderungen
audit market, SME, survey, opportunities, challenges

1. Wirtschaftsprüfung im Wandel

Der deutsche Markt für Wirtschaftsprüfung wird seit Jahren von den sog. „big four“ dominiert, sodass klare Oligopol Tendenzen erkennbar sind. Ein beachtlicher Teil des Marktes wird jedoch von kleinen und mittleren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (KMP) bedient, welche sich besonders auf die mittelständisch geprägte deutsche Realwirtschaft als Mandate konzentrieren und daher unverzichtbarer Teil des Prüfungsmarkts sind. Während die nationale und internationale Literatur oftmals Spezifika, welche die grossen Gesellschaften betreffen, fokussiert (etwa *Velte* 2011; *Lesage/Ratzinger-Sakel/Kettunen* 2017; *Braun/Quick/Wolz* 2018), offenbart sich hinsichtlich kleiner und mittlerer Gesellschaften ein erheblicher Forschungsbedarf. Insbesondere stellt sich die Frage, vor welchen Herausforderungen das betreffende Segment im Zuge sich verändernder Rahmenbedingungen steht, aber auch welche Chancen sich bieten. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften weisen eine Vielzahl von Besonderheiten auf, weshalb die Forschungsergebnisse zu grossen Gesellschaft nicht ohne weiteres übertragen werden können. Folglich ergibt sich eine Forschungslücke bezogen auf dieses selten beachtete Segment innerhalb des deutschen Prüfungsmarkts. Der vorliegende Aufsatz möchte einen Beitrag zur Schließung der Forschungslücke leisten und betrachtet Chancen und Herausforderungen dieser Unternehmen im deutschen Prüfungsmarkt.

Neben grundlegenden Entwicklungen wie der Digitalisierung oder dem demographischen Wandel sehen sich kleine und mittlere Gesellschaft einerseits mit einer sich ständig ändernden Gesetzeslage, aber auch – und dies ist speziell für KMP von besonderer Bedeutung – mit einem aus der Dominanz der „big four“ resultierenden hohen Wettbewerbs- und Preisdruck auf dem oligopolistischen Prüfungsmarkt konfrontiert.

Doch welche Auswirkungen auf KMP haben diese aktuellen Entwicklungen wirklich? Liegen hierin nur Herausforderungen oder ergeben sich auch Chancen?

Diese Fragestellungen bilden die Grundlage des folgenden Beitrags. Der Beitrag nähert sich dem Themenkomplex im Wege einer empirischen Untersuchung. Hierzu greifen wir auf einen einzigartigen Datensatz zurück. Eine direkte Befragung 141 betroffener Wirtschaftsprüfungspraktiker kann tiefere Einblicke in die Chancen und Herausforderungen von KMP liefern und die Prüfungsforschung in diesem Bereich sinnvoll ergänzen. Der Aufsatz folgt dabei nachstehender Struktur: Zunächst werden aktuelle Entwicklungen der Branche dargestellt, woraus spezifische Themenfelder abgeleitet werden, welche im Rahmen der empirischen Erhebung fokussiert werden sollen (Kapitel 2). Kapitel 3 präsentiert die Ergebnisse der Befragungsstudie und diskutiert diese. Schliesslich zieht Kapitel 4 das Fazit und führt Limitationen der Untersuchung an.

2. Forschungsstand

Zahlreiche Beiträge im Bereich der Wirtschaftsprüfung thematisieren aktuelle Entwicklungen in der Branche. Diese Chancen und Herausforderungen werden jedoch entweder nur speziell für einen gewissen Themenbereich analysiert oder es wird nicht auf deren Bedeutung für KMP, sondern lediglich für große Prüfungsgesellschaften eingegangen. Ein beispielhaft zu nennender Themenbereich, welcher in jüngerer Vergangenheit sehr häufig Forschungsgegenstand war und ist, ist die Digitalisierung und deren Auswirkungen (etwa *Feld et al.* 2013; *Kempf* 2013; *Burg et al.* 2017).

Die Fachliteratur stimmt regelmäßig darin überein, dass das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers und damit auch die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aktuell einem Wandel unterliegen. Beispielsweise analysieren *Lombardi et al.* (2014) diesen Themenkomplex für die gesamte Branche mithilfe der Delphi-Methode. *Backhaus/Kirsch* (2015) entwickeln auf der Basis von Schlüsselfaktoren und Zukunftsprojektionen „acht Szenarien [...], die verschiedene mögliche Zukunftsräume für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer aufspannen.“ *Klein/Naumann* (2015) schließen von Erfahrungen und subjektiven Einschätzungen der Mitglieder des Vorstands sowie Verwaltungsrats des IDW auf voraussichtliche Entwicklungen im Berufsstand und leiten daraus die Rolle des IDW ab. Speziell mit der Zukunft der „big four“ beschäftigen sich bspw. *Peterson* (2017), *Gow/Kells* (2018) oder *Bhaskar et al.* (2019). Was daraus aber speziell für kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften resultiert, wird nicht beleuchtet.

Im Bereich des Prüfungsmarktes wird regelmäßig dessen Struktur untersucht (vgl. bspw. *Petersen et al.* 2010, *Velte* 2011, *Wild* 2013, *Heuser et al.* 2015, *Laschewski et al.* 2017). Die Ergebnisse dieser Studien sind alle ähnlich, wie in Kap. 3.1 ausführlich aufgezeigt wird. Der Fokus liegt dabei, wie in Kap. 1 bereits angedeutet, auf den großen Prüfungsgesellschaften, insbesondere den „big four“ (stellvertretend *Velte* 2011), da diese börsennotierte Unternehmen prüfen, was in der Öffentlichkeit meist größere Beachtung findet als die Bedienung des kleinen und mittleren Segments. Die aus den Gegebenheiten des Prüfungsmarktes resultierenden Auswirkungen auf kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften hingegen, welche einen Großteil der Prüfungsgesellschaften in Deutschland ausmachen und insbesondere für die Prüfung nicht kapitalmarktorientierter Gesellschaften eine wesentliche Rolle spielen, werden in der Prüfungsforschung häufig nicht berücksichtigt. Der vorliegende Beitrag betrachtet hingegen die Chancen und Herausforderungen dieser Prüfungsunternehmen auf dem deutschen Markt.

Die Dichte an Artikeln zu den unterschiedlichsten Themenkomplexen in Bezug auf große Prüfungsgesellschaften ist sehr hoch. Dies liegt einerseits an der bereits erwähnten höheren Öffentlichkeitswahrnehmung der großen Prüfungsgesellschaften, andererseits aber auch an der eher vorhandenen Existenz und Zugänglichkeit relevanter Daten und Informationen. Bereits erwähnt wurden die Zukunftsstudien von *Peterson* (2017), *Gow/Kells* (2018) und *Bhaskar et al.* (2019). Weitere untersuchte Themenbereiche sind beispielsweise die Qualität der „big four“ im Vergleich zu anderen Prüfungsgesellschaften (*Worret* 2016), deren Methoden der Personalbeschaffung (*Johnsy/Gisa* 2019) oder deren Einfluss auf die Standardsetzung und Gesetzgebung (*Ramirez* 2012).

Mit kleinen Prüfungsgesellschaften hingegen beschäftigt sich die Fachliteratur nur in sehr geringem bis gar keinem Ausmaß. Die einzigen Studien bspw., die sich explizit mit Chancen und Herausforderungen von KMP befassen, sind die jährlich erscheinenden IFAC Global SMP Surveys (*IFAC* 2017). Offensichtlich sind diese aber aufgrund ihrer globalen Betrachtung nicht explizit für den deutschen Prüfungsmarkt aussagekräftig. Somit kann eine bedeutende Forschungslücke hinsichtlich der Chancen und Herausforderungen kleiner und mittlerer Prüfungsgesellschaften im deutschen Markt identifiziert werden.

Genau an dieser Forschungslücke setzt dieser Beitrag an. Er zielt darauf ab, erstmalig einen dezidierten Einblick in die Chancen und Herausforderungen mittelständischer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu geben, die aus aktuellen Entwicklungen in der Branche einerseits und den Gegebenheiten auf dem deutschen Prüfungsmarkt andererseits resultieren, indem eine direkte Befragung der verantwortlichen Personen erfolgt, aus welcher Schwer-

punkte der künftigen Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers im kleinen und mittleren Marktsegment abgeleitet werden können.

3. Aktuelle Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfungsbranche

3.1 Der oligopolistische Prüfungsmarkt in Deutschland

Die Gegebenheiten auf dem deutschen Prüfungsmarkt sind eine wesentliche Determinante der Chancen und Herausforderungen von KMP. Um diese eingehend zu untersuchen zu können, ist es zunächst unerlässlich, den Begriff des oligopolistischen Markts aus Sicht der mikroökonomischen Wettbewerbstheorie zu betrachten und somit das theoretische Fundament der nachfolgenden Studie zu legen.

Grundsätzlich werden verschiedene Marktformen differenziert, die durch die jeweilige Anzahl an Anbietern und Nachfragern charakterisiert sind.¹ Der deutsche Wirtschaftsprüfungsmarkt stellt sich als Oligopol dar, welches durch eine geringe Anzahl an Anbietern und eine Vielzahl an Nachfragern gekennzeichnet ist.

Ein weiteres Merkmal dieser Marktform sind oligopolistische Interdependenzen, auch bezeichnet als „zirkuläre Konkurrenz“ (Woll 2011, 182). Hierunter kann eine wechselseitige Abhängigkeit der Anbieter in der Form, dass diese durch ihr Verhalten den Marktpreis und somit die Gewinne der anderen Unternehmen beeinflussen können, verstanden werden, d.h. jeder der Oligopolisten hat einen unmittelbaren Einfluss auf das Marktgeschehen. Aufgrund dessen muss der Anbieter in seinen Entscheidungen und Aktionen bereits die (möglichen) Reaktionen seiner Konkurrenten berücksichtigen.²

Neben diesen Merkmalen ist eine Dominanz einiger weniger Marktteilnehmer charakterisierend für das Oligopol (Olney 2014). Gem. § 18 Abs. 6 GWB ist dies der Fall, wenn drei oder weniger Unternehmen zusammen mindestens die Hälfte bzw. fünf oder weniger Unternehmen zusammen mindestens zwei Drittel der Marktanteile innehaben. Diese Dominanz verursacht hohe Eintrittsbarrieren, was im Umkehrschluss dazu führt, dass die auf dem Markt etablierten Unternehmen langfristig beträchtliche Gewinne erzielen können (Pindyck/Rubinfeld 2015).

Das Verhalten oligopolistischer Marktteilnehmer wird in der Spieltheorie untersucht. Das Ziel liegt in der Entwicklung „optimaler Strategien unter Berücksichtigung der Reaktionen der Konkurrenten und der gesteckten Ziele“ (Hubert 2015, 103).³ Grundsätzlich ist die Entstehung einer perfekten Wettbewerbssituation in einem Oligopol möglich, jedoch kann es unter Umständen auch dazu kommen, dass einzelne Marktteilnehmer zu Lasten der Nachfrager überhöhte Preise durchsetzen können oder aber auch, dass die dominierenden Marktteilnehmer ein besonders aggressives Preisverhalten an den Tag legen und dadurch die Konkurrenz vom Markt drängen (Heuser et al. 2015). Solch ein aggressives Preisverhalten einiger weniger dominierender Marktteilnehmer ist auf dem deutschen Prüfungsmarkt zu beobachten. Der Prüfungsmarkt wird im Folgenden als „Markt für gesetzliche Prüfungsleistungen und angrenzende Tätigkeiten bezeichnet, welche von Angehö-

1 Vgl., auch im Folgenden, Herdzina/Seiter (2015), Hubert (2015).

2 Vgl. zu diesem Absatz Hardes/Uhly (2007), Woll (2011), Breyer (2015), Herdzina/Seiter (2015), Pindyck/Rubinfeld (2015), Kolmar (2017).

3 Zur Untersuchung der Verhaltensweisen im Oligopol wurden diverse Theorien und Modelle aufgestellt, wie bspw. das Bertrand-Modell, das Cournot-Modell, das Kartell oder das Stackelberg-Modell. Vgl. Breyer (2015), Varian (2016). Vgl. ausführlich zu den Modellen Breyer (2015), Pindyck/Rubinfeld (2015) und zu den Ergebnissen der Modelle übersichtshalber Varian (2016).

rigen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer gegenüber Abschlussprüfermandaten erbracht werden“ (Marten et al. 2015, 33).

In den vergangenen Jahren ist in diesem Markt ein kontinuierliches Wachstum zu beobachten. Von 2015 auf 2016 ist das Marktvolumen um ca. 800 Mio. € auf 13 Mrd. € gestiegen, was einer Wachstumsrate von 6,6% entspricht (Lünendonk 2017). Dies spiegelt sich auch in der in *Abbildung 1* dargestellten stetigen Zunahme der Anzahl an Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland wider: Seit 1995 haben sich sowohl die Anzahl der Prüfungsgesellschaften (von 1.541 auf 2.974 zum 1.1.2018) als auch die der Wirtschaftsprüfer (7.944 auf 14.492) nahezu verdoppelt (WPK 2018). Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass ein Oligopol nicht zwangsläufig Wohlfahrtsverluste nach sich zieht. Es kann durchaus sein, dass durch einen starken Preiswettbewerb der Oligopolisten eine Situation entsteht, die nicht zu Lasten der Konsumenten geht.

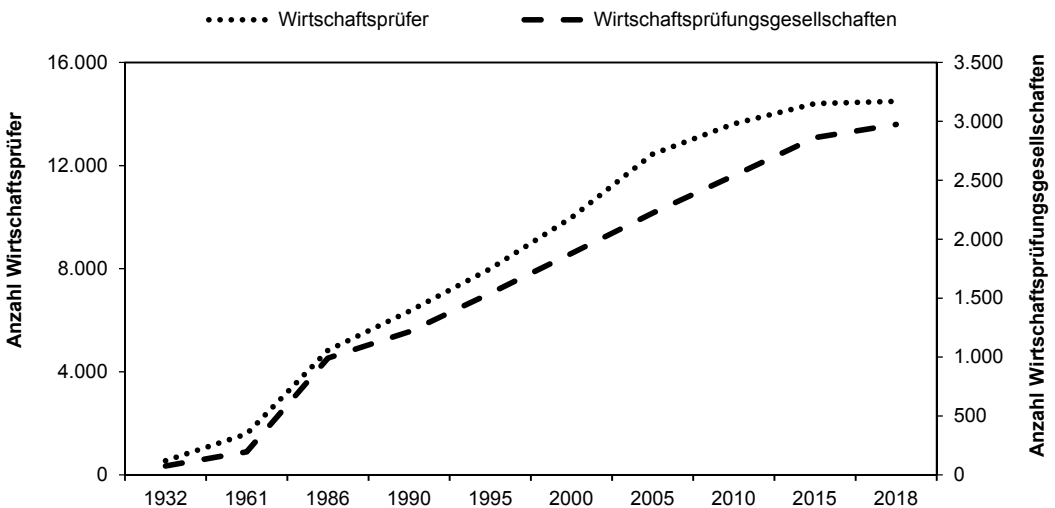


Abbildung 1: Anzahl der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland im Zeitverlauf⁴

Getrieben wird das Wachstum insbesondere von den sog. „big four“-Gesellschaften PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young und Deloitte, welche ein Wachstum von 572 Mio. € verzeichnen konnten und somit einen Anteil von ca. 71% am Gesamtwachstum aufweisen. Diese vier Gesellschaften generierten im Jahr 2016 einen Umsatz von 6,03 Mrd. €, was einem Anteil von 46,4% am Gesamtmarktvolumen entspricht (Lünendonk 2017).⁵ Besonders deutlich erkennbar wird die dominante Stellung der sog. „big four“ anhand *Abbildung 2*, welche die Mitarbeiterzahl in Deutschland und den Gesamtumsatz deutscher Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gegenüberstellt.

⁴ Eigene Darstellung. Quelldaten entnommen aus WPK (2018).

⁵ Vgl. zu den letzten beiden Sätzen Lünendonk (2017).

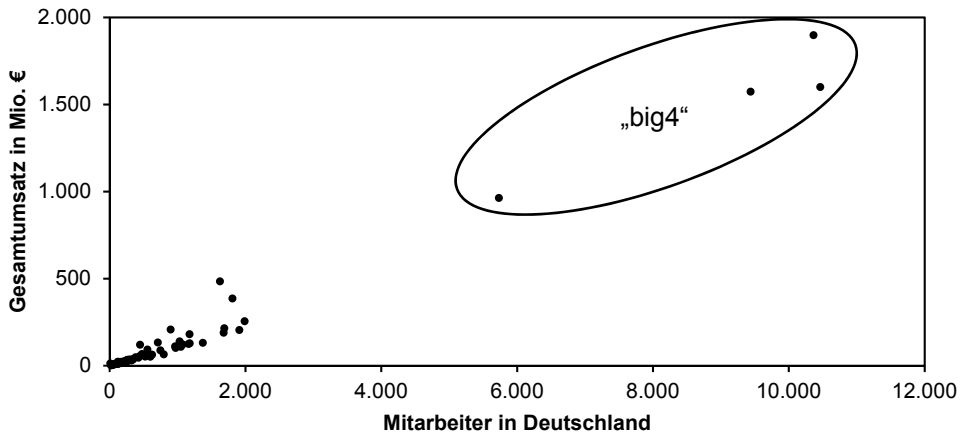


Abbildung 2: Die Relation von Mitarbeitern und Umsatz deutscher Prüfungsgesellschaften⁶

Diese dominante Stellung der „big four“ ist ein erstes Indiz für die oligopolistische Struktur auf dem deutschen Prüfungsmarkt. Zum Nachweis der Oligopolvermutung und zur Struktur auf dem Prüfungsmarkt wurden diverse Studien durchgeführt. Bereits *Schruff* (1973) analysiert die Marktsituation anhand der Bilanzsummen aller im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse. *Schruff* (1973) kommt zu dem Ergebnis, dass 90% des Prüfungsmarktes von lediglich 21,21% der Prüfungsgesellschaften bedient werden und dieser somit hochkonzentriert ist. In den Folgejahren wurden weitere Analysen durchgeführt, zu denen unterschiedliche Größen wie bspw. Bilanzsumme, Umsatzerlöse, Anzahl der Prüfungsaufträge oder Mitarbeiterzahlen der Prüfungsgesellschaften herangezogen und zu Kennzahlen verdichtet wurden.⁷ Alle Studien bestätigen seine Ergebnisse und weisen einen kontinuierlichen Anstieg der Konzentration in den Folgejahren nach (*Heuser et al.* 2015).

Eine der aktuellsten Studien stammt von *Laschewski et al.* (2017). Als Datengrundlage ziehen sie die veröffentlichten Transparenzberichte der Jahre 2014 und 2015 heran.⁸ Neben der reinen Untersuchung der Konzentration auf dem Prüfungsmarkt für die beiden Jahre liegt der Schwerpunkt ihrer Studie im Nachweis der Oligopolvermutung gem. § 18 Abs. 6 GWB für den deutschen Prüfungsmarkt. Hierzu werden zunächst Konzentrationsmasse auf Grundlage des Gesamthonorars und anschliessend getrennt für die Bereiche Abschlussprüfungsleistungen sowie andere Bestätigungsleistungen untersucht. In allen drei Fällen kann die Oligopolvermutung des § 18 Abs. 6 GWB bestätigt werden. Diese Struktur des Prüfungsmarktes führt dazu, dass ein hoher Wettbewerbs- und Preisdruck herrscht (*Küting* 2000; *Sunder* 2003).

Es lässt sich festhalten, dass der deutsche Prüfungsmarkt ein stetig wachsender, oligopolistischer Markt ist, der insbesondere durch die dominante Stellung der „big four“ geprägt

⁶ Eigene Darstellung. Quelldaten entnommen aus Lünendonk (2017) des erweiterten Folienbands. Die Abbildung enthält die Daten aller Teilnehmer der Lünendonk-Studie.

⁷ Als Kennzahlen können bspw. die Konzentrationsrate (CR), der Herfindahl-Hirschmann-Index (HHI), der Gini-Koeffizient (G) oder die Lorenz-Kurve herangezogen werden. Vgl. Marten/Schultze (1998), Quick/Sattler (2011), Velte (2011), Heuser et al. (2015).

⁸ Vgl., auch im Folgenden Laschewski et al. (2017).

ist. Die weitere Entwicklung stellt für KMP eine Herausforderung dar, auf die sie reagieren müssen.

3.2 Relevante Themenfelder

Eine Möglichkeit, diesem hohen Druck auf dem Prüfungsmarkt zu entgegnen, kann in der Betätigung in strategischen Prüfungs- und Beratungsnetzwerken (im Folgenden PuB-Netzwerken) liegen. Diese erfahren im Zuge einer zunehmenden Internationalisierung der Mandanten eine wachsende Bedeutung (*Heßler/Mosebach* 2013). Ein solches PuB-Netzwerk kann verstanden werden als eine aus mehr als zwei Organisationen bestehende, auf die Realisierung von Wettbewerbsvorteilen mittel- bis langfristig angelegte Form der Zusammenarbeit, bei der die Organisationen rechtlich selbstständig, aber wirtschaftlich voneinander abhängig sind (*Jarillo* 1988; *Sydow* 1992).

Netzwerke bieten die Möglichkeit, grössenspezifische Wettbewerbsnachteile mittelständischer Unternehmen zu kompensieren, werden jedoch von diesen seltener realisiert als von Grossunternehmen (*Schmidt/Kiefer* 2005). Ausserdem können sich Netzwerke für KMP anbieten, da einerseits die Wahl stärker hierarchischer Unternehmensformen durch regulierende Eingriffe verhindert wird und andererseits aus der häufig vorzufindenden funktionalen Spezialisierung resultierende Kompetenzen in Netzwerken gebündelt werden können (*Lenz/Schmidt* 1999).

Motive für und Widerstände gegen strategische Netzwerke sind vielfältig. Die nach Ansicht der Verfassers bedeutsamsten Aspekte sind in *Tabelle 1* aufgeführt.

Motive	Widerstände
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zugang zu Wissen ▪ Kostenvorteile ▪ Zeitvorteile ▪ Risikominderung ▪ Höhere Qualität ▪ Marktzutritt 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Erhöhter Koordinationsaufwand ▪ Einschränkung der Entscheidungsfreiheit ▪ Wirtschaftliche Abhängigkeit ▪ Kompetenzverlust ▪ Höhere Kosten ▪ Verlust der Wettbewerbsposition

*Tabelle 1: Motive für und Widerstände gegen strategische Netzwerke*⁹

Eine Thematik, mit der sich aktuell sämtliche Unternehmen, insbesondere aber auch KMP beschäftigen (müssen), ist die stetig voranschreitende Digitalisierung (*Velte/Drews* 2018). Die als „Evolutionsbeschleuniger“ (*Roland Berger Strategy Consultants und BDI* 2015) wirkenden Entwicklungen haben teilweise disruptive Auswirkungen auf die verschiedensten Branchen, wodurch unter Umständen vollkommen neue Geschäftsmodelle entstehen (*Feld et al.* 2013; *Roland Berger Strategy Consultants und BDI* 2015; *Rega/Teipel* 2016).

Auch im Bereich der Wirtschaftsprüfung macht sich diese Entwicklung bemerkbar: Durch eine stetig voranschreitende Digitalisierung der Mandanten sind auch Prüfungsgesellschaften zur konstanten Weiterentwicklung in digitalen Bereichen gezwungen (*Velte/Drews* 2018). Da der Fokus der Mandanten i.d.R. nicht auf der Digitalisierung kaufmännischer Prozesse liegt, kann die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hier einen entsprechenden Mehrwert für den Mandanten schaffen (*Velte/Drews* 2018). Entscheidend wird aus Sicht

⁹ Vgl. *Lenz/Schmidt* (1999), *Friese* (1998), *Bruhn* (2005).

der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dabei die kombinierte Kompetenz in den Bereichen Rechnungslegung, Organisation und IT sein, wozu einerseits die Weiterbildung der aktuellen Mitarbeiter bzgl. IT-Kenntnissen, andererseits die Einstellung von speziellen IT-Mitarbeitern über kurz oder lang notwendig sein wird.¹⁰

Neue Möglichkeiten der Kommunikation und des Datenaustauschs mit den Mandanten bieten sich durch den Einsatz von „cloud-computing“ (*Kempf 2013, Rega/Teipel 2016, Burg et al. 2017*). Neue Techniken der Datenanalyse erlauben es im Zusammenspiel mit künstlicher Intelligenz, grosse, unstrukturierte Mengen an Daten in kurzer Zeit zu analysieren, wodurch künftig eine kontinuierliche Prüfung des gesamten Datenbestands in Echtzeit ermöglicht werden soll und sich der Wirtschaftsprüfer dadurch verstärkt auf Kernkompetenzen konzentrieren kann (*Lieder/Goldshteyn 2013, Winkeljohann/Kayser 2015, Kiesow/Thomas 2016, Rega/Teipel 2016, Burg et al. 2017, Loitz 2017, Odenthal 2017, Winkeljohann 2017*).

Dass mit der Einführung neuer IT-Lösungen hohe Investitionen einhergehen, ist selbstredend. Gerade hierin dürfte eine der grössten Herausforderungen für KMP liegen. Eine weitere Herausforderung könnte darin bestehen, mit dem Tempo der Digitalisierung Schritt zu halten. Diese beiden Faktoren können zu einer weiteren Zunahme der Marktkonzentration führen.¹¹ Gelingt es den KMP jedoch, diese Herausforderungen zu bewältigen, so könnte die Digitalisierung für sie zu einem Wettbewerbsvorteil werden.

Ein weiterer wesentlicher Erfolgsfaktor – und dies gilt insbesondere auch für KMP – sind unbestreitbar die Mitarbeiter und das mit ihnen verbundene Humankapital in einem Unternehmen (*Scholz 2014*). Gerade hierin liegt allerdings eines der zentralen Probleme diverser Wirtschaftsprüfungsgesellschaften: Es bestehen oftmals erhebliche Akquisitionsschwierigkeiten (*Lünendonk 2017*). In diesem Zusammenhang ist auffällig, dass die Zahl der zum Wirtschaftsprüfer-Examen zugelassenen Personen seit 2010 kontinuierlich gesunken ist.¹² Mittelständische Prüfungsgesellschaften sehen sich zusätzlich mit der Problematik konfrontiert, dass die „Big Four [...] oft die erste naheliegende Anlaufstelle für Bewerber“ (*Bax 2015*) sind und sich ihnen dadurch nicht die Möglichkeit eröffnet, junges, qualifiziertes Personal zu gewinnen. Hierbei spielt die mediale und physische Präsenz der grossen Gesellschaften im Rahmen des Hochschulstudiums wohl eine entscheidende Rolle.

Um diesen Herausforderungen zu begegnen, gilt es insbesondere für KMP, sich als interessanter Arbeitgeber zu positionieren. Hierfür „bedarf es eines attraktiven Arbeitsumfelds, klarer Strukturen und professioneller Führung mit guter Kommunikation.“ (*Hausmann 2015, 1024*). Die Möglichkeiten, dies umzusetzen sind vielfältig. So definieren sich kleine und mittlere Unternehmen (KMU) im Allgemeinen, aber auch KMP im Speziellen, häufig durch flache Hierarchien, ein breites Arbeitsspektrum, die Möglichkeit, Familie und Beruf gut zu vereinbaren, und ein familiäres Betriebsklima (*Immerschitt/Stumpf 2014*).

Auch die Wahl des Kommunikationsmediums kann entscheidend sein. Neue Medien bieten die Möglichkeit, Personalakquisition über Plattformen wie XING oder LinkedIn und auch über soziale Netzwerke zu betreiben. Gerade KMP sollten diese modernen Möglichkeiten als Chance ansehen und sich ihnen nicht verwehren.¹³

10 Vgl. Feld et al. (2013), Rega/Teipel (2016), Kozikowski/Schmid (2017).

11 Vgl. Hossenfelder (2016).

12 Vgl., auch im Folgenden, Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer (2017). Vgl. ferner Bax (2015).

13 Vgl. Scholz (2014).

3.3 Propositionen

Grundsätzlich wird im Folgenden Kapitel 4.2 für alle Themenbereiche untersucht, ob, und falls ja inwieweit, die Grössenklasse der Gesellschaft (klein bzw. mittel) einen Einfluss auf das Antwortverhalten der Befragten hat. Die einzelnen Analysen stehen dabei immer unter der Annahme des hohen Wettbewerbs- und Preisdrucks im Markt und der Dominanz der sog. „big four“.

Eine Möglichkeit, sich von Wettbewerbern abzuheben, könnte darin bestehen, verschiedenen Tätigkeitsfeldern eine unterschiedliche Bedeutung beizumessen und sich gegebenenfalls auf diese zu spezialisieren. Es stellt sich somit die Frage, welche Bedeutung bestimmte Geschäftsfelder für die befragten KMP haben.

Ferner wird die Bedeutung strategischer Netzwerke für die befragten KMP analysiert. Aus dem theoretischen Fundament der Analyse wird abgeleitet, dass diese derzeit noch als eher gering eingeschätzt wird, die Bedeutung jedoch künftig zunehmen wird. Ausserdem stehen in diesem Zusammenhang die bereits in der Literatur identifizierten Motive und Widerstände und deren Bedeutung für KMP im Fokus des Interesses.

Im Rahmen der Analysen zur Digitalisierung steht die Frage im Raum, welcher Anteil der Befragten bereits auf eine eigene IT-Abteilung zurückgreifen kann.

Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Anteil an Gesellschaften mit eigener IT-Abteilung bei den mittleren Unternehmen grösser ist als bei den kleinen. Auch bei der Frage, ob die befragten Gesellschaften bereits spezielle IT-Mitarbeiter eingestellt haben oder planen einzustellen, ist zu erwarten, dass dies bei mittelgroßen eher der Fall ist als bei kleinen. Notwendig, um konkurrenzfähig zu bleiben, sind hohe Investitionen in die IT. Es wird angenommen, dass die Kosten den zu erwartenden Nutzen in der Mehrzahl der Fälle übersteigen.

Als weiterer Themenkomplex steht die Rolle des Humankapitals als Erfolgsfaktor im Zentrum der Untersuchung. Es ist zu erwarten, dass die im Schrifttum aufgeführten Probleme im Rahmen der Personalakquisition und -retention bei den Befragten auftreten. Als ursächlich für diese Problematik anzusehen sind einerseits die Methode der Personalbe-

Themenbereich		Proposition
Strategische Netzwerke	P1	Die Bedeutung strategischer Prüfungs- und Beratungsnetzwerke wird derzeit gering eingeschätzt, wird sich zukünftig aber erhöhen.
Digitalisierung	P2	Der Anteil an Gesellschaften mit eigener IT-Abteilung bei den mittleren Unternehmen ist größer als bei den kleinen.
	P3	Mittelgrosse Gesellschaften haben häufiger spezielle IT-Mitarbeiter eingestellt als kleine.
	P4	Es ergibt sich aus Sicht der KMP kein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis.
Humankapital	P5	Probleme im Rahmen der Personalakquisition und -retention treten generell bei KMP auf.
	P6	Als ursächlich für diese Problematik sind einerseits die Methode der Personalbeschaffung und andererseits Merkmale anzusehen, durch die sich das Unternehmen für Mitarbeiter attraktiv darstellen möchte.

Tabelle 2: Übersichtliche Darstellung der Propositionen

schaffung, andererseits Merkmale, durch die sich das Unternehmen für Mitarbeiter attraktiv darstellen möchte.

4. Empirische Analyse

4.1 Design der Untersuchung

Das Untersuchungsobjekt dieser Studie stellen kleine und mittlere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dar. Gemeinsam bilden diese den Mittelstand (*IfM* 2018). Zur Abgrenzung mittelständischer von grossen Unternehmen können sowohl quantitative als auch qualitative¹⁴ Kriterien herangezogen werden. Zur praktikableren Klassifizierung im Rahmen der Umfrage wird in diesem Beitrag ausschliesslich auf quantitative Kriterien zurückgegriffen. Hierfür kommen bspw. die Mittelstandsdefinition des Instituts für Mittelstandsforschung (*IfM*) Bonn (*Günterberg/Wolter* 2002; *IfM* 2016), die der Europäischen Kommission (*Europäische Kommission* 2005) oder die Umschreibung der Grössenklassen gem. §§ 267 und 267a HGB zur Einteilung von Kapitalgesellschaften in Frage.

Grundlage der weiteren Untersuchung wird die in Deutschland weit verbreitete Mittelstandsdefinition des *IfM* sein, welche die Mitarbeiterzahl und den Jahresumsatz zur Klassifizierung heranzieht, wobei beide Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen.¹⁵ Diese Definition wurde 2016 überarbeitet und stark an die der Europäischen Kommission angepasst. Neu ist insbesondere die Einführung der Grössenklasse „Kleinstunternehmen“ und damit einhergehend eine quantitative Änderung der Grössenkriterien. Um eine annähernde Gleichverteilung der Teilnehmer an der Umfrage in Bezug auf die Grössenklasse ihrer Gesellschaft zu gewährleisten, wird auf eine Unterscheidung zwischen Kleinst- und Kleinunternehmen verzichtet und deshalb die Vorgängerdefinition des *IfM* herangezogen. Sowohl nach neuer als auch nach alter Definition des *IfM* zählen zum Mittelstand alle Unternehmen mit weniger als 500 Beschäftigten und einem Jahresumsatz bis zu 50 Mio. € (*Günterberg/Wolter* 2002; *IfM* 2016; *IfM* 2018). Als klein gelten (nach alter Definition und somit in diesem Beitrag) alle Unternehmen mit bis zu 9 Mitarbeitern und einem Jahresumsatz bis 1 Mio. €. Mittlere Unternehmen beschäftigen zwischen 10 und 499 Mitarbeiter und erwirtschaften einen Jahresumsatz zwischen 1 Mio. € und 50 Mio. €.¹⁶

Unternehmensgrösse		Mitarbeiterzahl	Jahresumsatz (€)
Mittelstand	kleine Unternehmen	1–9	bis 1 Mio.
	mittlere Unternehmen	10–499	1 Mio. bis 50 Mio.
grosse Unternehmen		500 und mehr	50 Mio. und mehr

Tabelle 4: Grössenklassen des *IfM* Bonn¹⁷

Anhand dieser Kriterien lassen sich in Deutschland elf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als „gross“ klassifizieren (*Lünendonk* 2017). Insgesamt, d.h. inklusive aller rechtlich

¹⁴ Vgl. ausführlich zu möglichen qualitativen Merkmalen Gantzel (1962), Pfohl (2013).

¹⁵ Vgl., auch im Folgenden *IfM* (2016).

¹⁶ Vgl. zu den letzten beiden Sätzen *IfM* (2016).

¹⁷ Leicht modifiziert entnommen aus Günterberg/Wolter (2002, S. 13).

selbstständigen Standorte und Tochtergesellschaften, gehören diesen elf grossen Prüfungsgesellschaften 234 Gesellschaften an (WPK 2017). Es verbleiben 2.751 mittelständische Gesellschaften, die das Untersuchungsobjekt darstellen.¹⁸

Trotz der Dominanz der „big four“ haben mittelständische Prüfungsgesellschaften eine immense Bedeutung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer: Sie erwirtschaften mit ca. 5,95 Mrd. € einen Anteil von 46% am Gesamtumsatz des deutschen Wirtschaftsprüfungsmarktes und bilden mit 92,2% den Grossteil der deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.¹⁹

Zur Gewinnung der Daten wurde ein Fragebogen erstellt, mit Hilfe dessen die aufgestellten Propositionen überprüft werden. Dieser (als pdf-Datei) bzw. die Adresse zum Online-Fragebogen wurde per E-Mail an alle KMP in Deutschland verschickt, die mindestens eine E-Mail-Adresse in der Mitgliederliste der WPK hinterlegt haben; dies sind 1.381.²⁰ Um die Teilnahme an der Umfrage wurden ausschliesslich bei den Gesellschaften beschäftigte Wirtschaftsprüfer und/oder Steuerberater gebeten. Durch die beschriebene Vorgehensweise wurde störenden Effekten wie geografischen Verzerrungen, Teilnahme von Personen mit mangelnder Sachkenntnis oder von Personen, die nicht der Grundgesamtheit angehören, vorgebeugt.

Zur Beantwortung des Fragebogens wurden drei Möglichkeiten zur Auswahl gestellt:

1. Ausfüllen des Online-Fragebogens,
2. Ausfüllen des Fragebogens und Rücksendung per E-Mail,
3. Ausfüllen des Fragebogens und Rücksendung per Post.

Die folgende Tabelle stellt die absolute und prozentuale Inanspruchnahme der Antwortmöglichkeiten dar:

Teilnahme an der Umfrage per	absolut	prozentual
Online-Fragebogen	127	90,1%
E-Mail	12	8,5%
Post	2	1,4%
Gesamt	141	100,0%

Tabelle 5: Genutzte Wege zur Teilnahme an der Umfrage²¹

Die Teilnahme an der Umfrage war im Zeitraum vom 05. Dezember 2017 bis zum 31. Januar 2018 möglich. Nach Beendigung der Umfrage wurden die Daten der im Internet beantworteten Fragebögen exportiert und anschliessend die Antworten der per E-Mail

18 Vgl. WPK (2017). Als Summe aus den 234 grossen und 2.751 mittelständischen Gesellschaften ergeben sich 2.985 Gesellschaften, welche von der in Kapitel 2.1 genannten 2.974 Gesellschaften abweicht. Dies liegt daran, dass die Zahl von 2.974 Gesellschaften der WPK-Mitgliederstatistik vom 1.1.2018 entnommen wurde und die 2.985 Gesellschaften der Mitgliederliste des WPK zum Zeitpunkt des 16.11.2017 entstammen.

19 Vgl. zu diesem Absatz Lünendonk (2017, S. 17); WPK (2017). Die 92,2% ergeben sich als Relation aus den 2.751 mittelständischen Gesellschaften und der Gesamtanzahl von 2.985.

20 Vgl. zu den letzten beiden Sätzen WPK (2017).

21 In dieser Tabelle wird bereits die bereinigte Stichprobe von 141 Teilnehmern zugrunde gelegt, deren Zustandekommen im Folgenden noch erläutert wird.

und Post zurückgesendeten Fragebögen im Datensatz ergänzt. Die Auswertung der Daten erfolgte mit den Programmen SPSS und Microsoft Excel.

Insgesamt haben 193 Personen an der Befragung teilgenommen, 143 davon haben sie abgeschlossen. Im Folgenden werden ausschliesslich vollständig beantwortete Fragebögen berücksichtigt, um bei allen Fragestellungen eine gleich grosse Stichprobe zugrunde zu legen.²² Zwei weitere Personen sind von der Auswertung der Daten auszuschliessen, da ihre Aussagen nicht verwertbar sind²³, sodass sich eine Stichprobe von 141 Personen ergibt. Die Teilnehmer der Studie stammen dabei aus fast ganz Deutschland, wie *Abbildung 3* veranschaulicht.

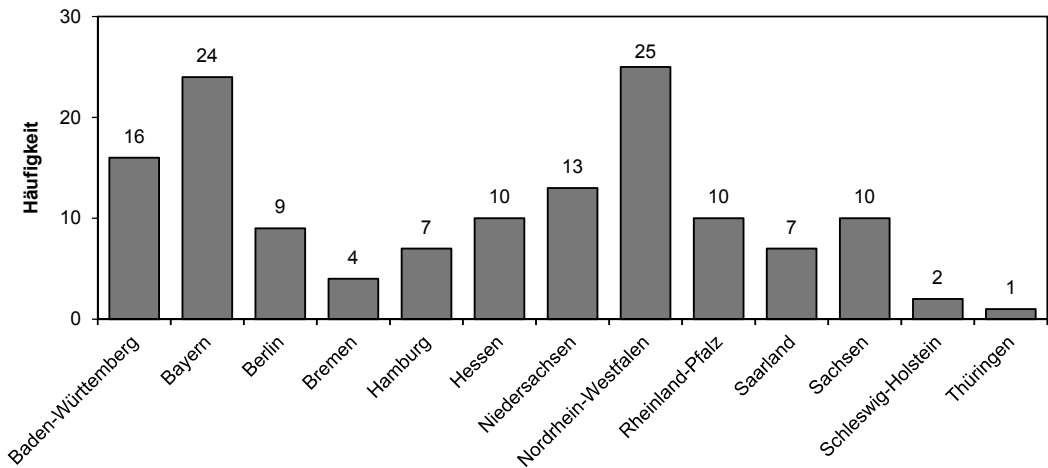


Abbildung 3: Teilnehmer je Bundesland

Dass an der Umfrage nur qualifizierte Personen teilnehmen, wird durch die Angabe der Berufsausbildung sichergestellt. Jeder der Teilnehmer ist – wie vorausgesetzt – Wirtschaftsprüfer und/oder Steuerberater. Über welche Berufsausbildung die Teilnehmer verfügen, zeigt *Abbildung 4*.

- 22 Ergeben sich in der Folge Abweichungen zu den 141 Probanden der bereinigten Stichprobe, so liegt dies daran, dass Fragen nicht oder mit der Kategorie „Keine Angabe“ beantwortet wurden. Häufig beträgt die Summe der aufgeführten prozentualen Werte nicht 100%. Auch dies liegt darin begründet, dass Teilnehmer die Antwortmöglichkeit „Keine Angabe“ gewählt haben und somit nicht in der Auswertung berücksichtigt sind.
- 23 Die ausgeschlossenen Teilnehmer haben in fast allen Fragestellungen die Rubrik „keine Angabe“ gewählt, sodass deren Antworten keine aussagekräftigen Ergebnisse liefern können.

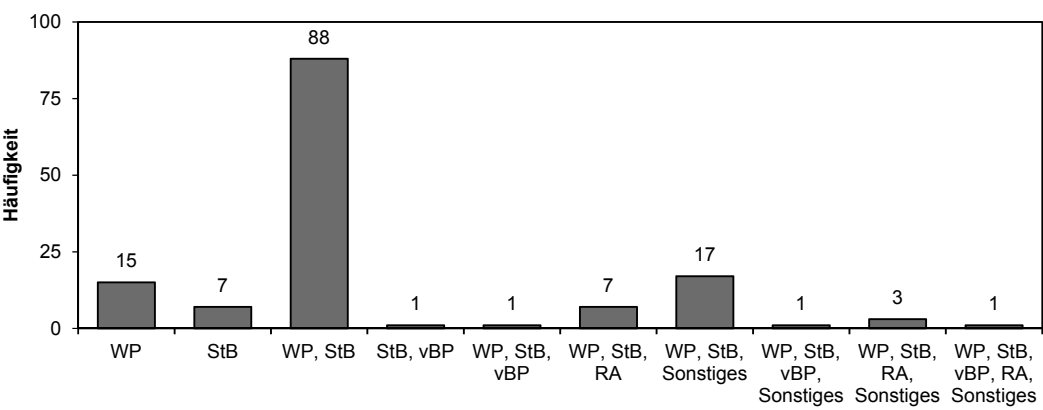


Abbildung 4: Berufsausbildung der Teilnehmer²⁴

Weiterhin wird sichergestellt, dass alle Befragten bei einer dem Untersuchungsobjekt angehö- rigen Gesellschaft beschäftigt sind. Keiner der Befragten gibt an, bei einer grossen Ge- sellschaft tätig zu sein, hingegen 45,4% bei einer kleinen und 54,6% bei einer mittleren, wodurch eine annähernde Gleichverteilung erreicht wird, wie folgender Tabelle zu entneh- men ist.

Grösse der Gesellschaft	absolut	prozentual
klein	64	45,4%
mittel	77	54,6%
gross	0	0,0%
Gesamt	141	100%

Tabelle 6: Anzahl der Teilnehmer je Grössenklasse

4.2 Ergebnisse der Untersuchung

4.2.1 Tätigkeitsfelder

Der Stellenwert einzelner Tätigkeitsfelder von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wurde in der Umfrage anhand einer 5-stufigen Skala abgefragt, wobei 1 einer sehr geringen Bedeu- tung und 5 einer sehr hohen Bedeutung entspricht. *Abbildung 5* stellt die durchschnittliche Bedeutung der einzelnen Geschäftsfelder dar.

24 Unter der Rubrik „Sonstiges“ geben einige der Befragten ihren akademischen Grad an. Ausserdem wurden genannt: CPA (5), Fachberater für internationales Steuerrecht (2), Bankkaufmann, CIA, CISA, Bilanzbuchhalter, Steuerfachangestellter, Fachberater Gesundheitswesen (je 1).

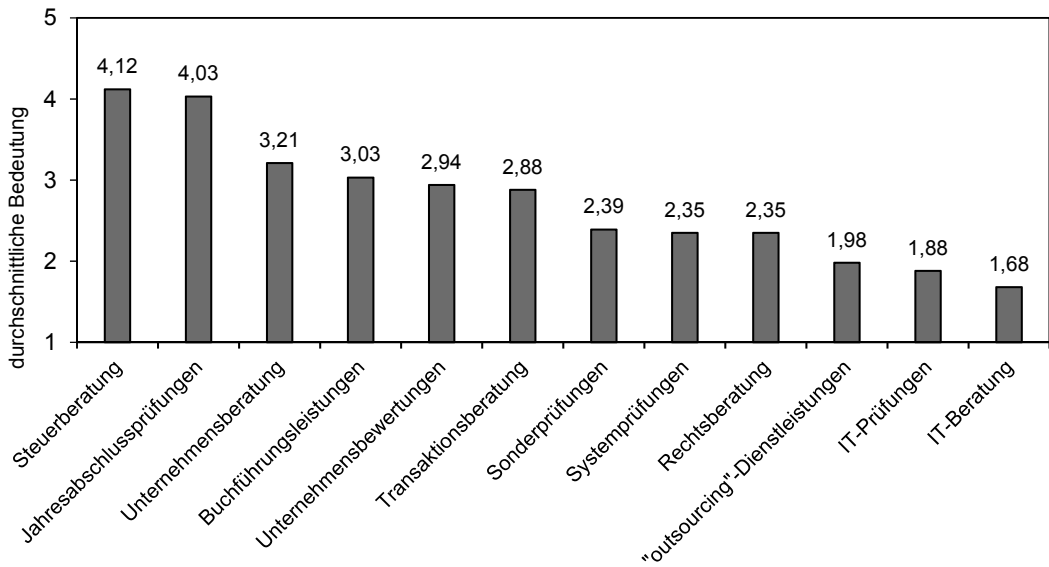


Abbildung 5: Bedeutung einzelner Geschäftsfelder (größenklassenübergreifend)

Es zeigt sich, dass insbesondere die klassischen Bereiche der Steuerberatung (4,12)²⁵ und Jahresabschlussprüfung (4,03) eine sehr hohe Relevanz haben. Eine mittlere Bedeutung werden der Unternehmensberatung (3,21), Buchführungsleistungen (3,03), Unternehmensbewertungen (2,94) und Transaktionsberatungen (2,88) beigemessen. Sonderprüfungen (2,39), Systemprüfungen und Rechtsberatung (jeweils 2,35) haben eine eher geringe Bedeutung. Erstaunlich ist, dass Bereiche, welche als sehr zukunftssträftig eingestuft werden – „outsourcing“-Dienstleistungen (1,98), insbesondere aber IT-Prüfungen (1,88) und IT-Beratung (1,68) – nur eine sehr geringe Bedeutung für KMP zu haben scheinen.

Betrachtet man die in *Abbildung 6* dargestellte Bedeutung der einzelnen Geschäftsfelder in Abhängigkeit der Grössenklasse der Gesellschaft, so ist erkennbar, dass mittelgrosse Gesellschaften in 11 von 12 Fällen dem entsprechenden Geschäftsfeld eine (teilweise deutlich) höhere Relevanz zuschreiben als kleine Gesellschaften. Nur der Bereich der Jahresabschlussprüfung hat bei kleinen Gesellschaften einen höheren Stellenwert. Eine Ursache hierfür kann darin liegen, dass mittelgrosse Gesellschaften aufgrund höherer Kapazitäten ein breiteres Leistungsspektrum anbieten können und daher mehreren verschiedenen Geschäftsfeldern eine hohe Relevanz beimessen. Erwähnenswert sind die Geschäftsfelder Buchführungsleistungen, Unternehmensbewertungen und Transaktionsberatung, denn diese haben für die mittleren Gesellschaften eine überdurchschnittliche, für die kleinen Gesellschaften hingegen nur eine unterdurchschnittliche Bedeutung.

²⁵ Angegeben sind hier sowie nachfolgend in Klammern die Mittelwerte.

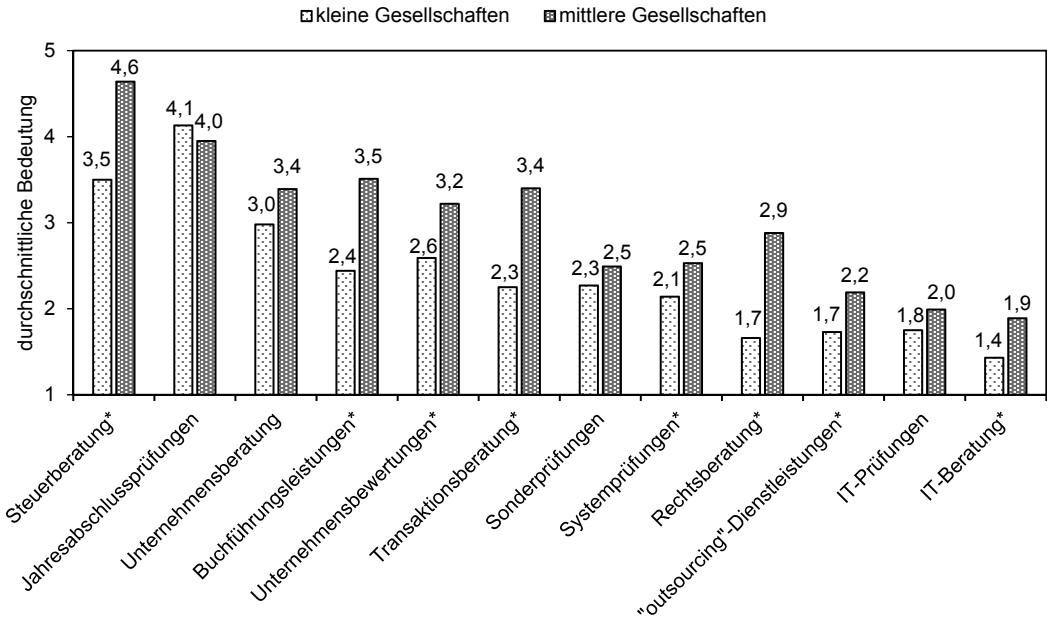


Abbildung 6: Bedeutung einzelner Geschäftsfelder (je Grössenklasse)²⁶

Signifikante Unterschiede zwischen der Bedeutung der Geschäftsfelder in Abhängigkeit der Grössenklasse treten dabei in den in *Abbildung 6* mit * gekennzeichneten Bereichen auf (Signifikanzniveau = 0,05). Eine signifikant höhere Bedeutung eines Geschäftsbereiches bei mittelgrossen Gesellschaften liegt in 8 Fällen vor. Bei Jahresabschlussprüfungen, dem einzigen Bereich, der für kleine Gesellschaften eine höhere Relevanz hat, ist kein signifikanter Unterschied nachweisbar.

4.2.2 Netzwerke

An zweiter Stelle werden im Folgenden die empirischen Ergebnisse in Bezug auf strategische Netzwerke in der Wirtschaftsprüfung dargestellt. Es wurde die Proposition P1 aufgestellt, dass die Bedeutung strategischer Netzwerke im Bereich der Wirtschaftsprüfung derzeit gering eingeschätzt wird, sich künftig aber erhöhen wird. Die Ergebnisse der Studie zeigen, dass KMP im Allgemeinen relativ selten strategische Netzwerke realisieren. Aktuell ist mit 36,2% nur ein geringer Anteil der Befragten in einem Netzwerk tätig, wie *Abbildung 7* veranschaulicht. Dabei sind es eher die mittelgrossen Gesellschaften (41,6% der Befragten sind in einem Netzwerk tätig) als die kleinen (29,7%), die strategische Netzwerke nutzen. Der Anteil der künftig in einem Netzwerk tätigen Gesellschaften steigt zwar um ca. 20%, jedoch wird auch dann nicht die Mehrheit auf ein Netzwerk zurückgreifen.²⁷ P1 kann bestätigt werden.

²⁶ Bei mit * gekennzeichneten Geschäftsfeldern liegt ein signifikanter Einfluss der Grössenklasse der Gesellschaft auf die Bedeutung des Geschäftsfelds vor (Signifikanzniveau = 0,05).

²⁷ Aktuell und zukünftig hat die Grössenklasse der Gesellschaft bei einem Signifikanzniveau von 0,05 keinen signifikanten Einfluss auf den Anteil der in einem Netzwerk tätigen Gesellschaften.

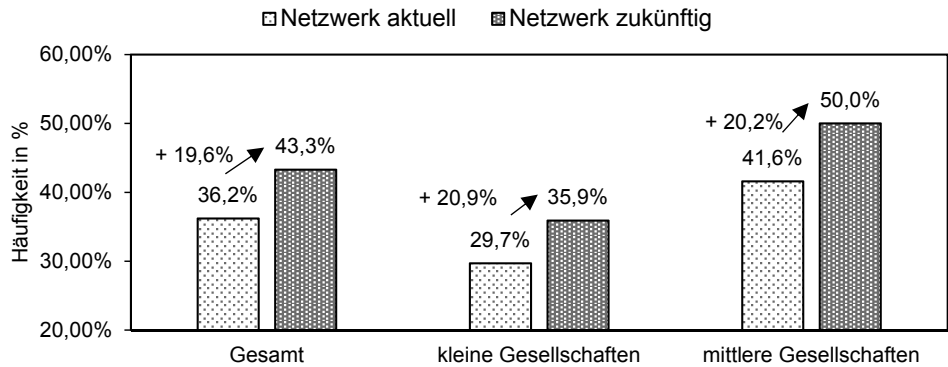


Abbildung 7: Anteil der aktuell und zukünftig in einem Netzwerk tätigen Gesellschaften

Wie aus *Tabelle 5* ersichtlich, halten rund 91% der Befragten an ihrer aktuellen Ausrichtung fest, d.h. entweder Teil eines Netzwerks zu bleiben, oder kein Teil eines Netzwerks zu werden. Ein Grund dafür ist sicherlich, dass diejenigen, die aktuell in einem Netzwerk sind, dessen Vorteile im Durchschnitt signifikant höher (Signifikanzniveau = 0,001) und dessen Nachteile signifikant geringer (Signifikanzniveau < 0,001) bewerten als diejenigen, die aktuell nicht in einem Netzwerk tätig sind und umgekehrt. Nur einer der Befragten plant künftig aus seinem Netzwerk auszutreten, insgesamt zwölf planen in ein Netzwerk einzutreten bzw. eins zu gründen.

Größen- klasse		Zugehörigkeit zu einem Netzwerk				Gesamt
		Aktuell ja Zukünftig ja	Aktuell ja Zukünftig nein	Aktuell nein Zukünftig nein	Aktuell nein Zukünftig ja	
Klein	Anzahl	18	1	40	5	64
	in%	28,1%	1,6%	62,5%	7,8%	100,0%
Mittel	Anzahl	31	0	38	7	76
	in%	40,8%	0,0%	50,0%	9,2%	100,0%
Gesamt	Anzahl	49	1	78	12	140
	in%	35,0%	0,7%	55,7%	8,6%	100,0%

Tabelle 7: Netzwerkzugehörigkeit aktuell und zukünftig in Abhängigkeit der Größenklasse

Ein weiteres Indiz dafür, dass Netzwerke für die Befragten eine eher untergeordnete Rolle spielen, liegt darin, dass sie sowohl Motive (Mittelwert = 2,86) als auch Widerstände (2,85) im Allgemeinen mit einer sehr ähnlichen und durchschnittlich eher geringen Relevanz beurteilen. Die einzigen Motive, denen eine überdurchschnittliche Bedeutung beige-messen wird, sind der Marktzutritt und der Zugang zu Wissen, wie *Abbildung 8* veranschaulicht. Ausserdem scheint das nicht im Fragebogen aufgeführte Motiv der Internationalisierung eine nicht unerhebliche Rolle zu spielen, denn sieben Befragte haben dieses unabhängig voneinander angegeben. Die einzigen Widerstände, die eine überdurchschnittliche Relevanz haben, sind ein erhöhter Koordinationsaufwand und die Einschränkung der

Entscheidungsfreiheit. Allen sonstigen Motiven und Widerständen wird eine unterdurchschnittliche Bedeutung beigemessen. Bemerkenswert ist, dass die Befragten davon ausgehen, dass durch ein Netzwerk eher steigende Kosten auf sie zukommen (2,89), als dass die Kosten dadurch gesenkt werden können (2,38).

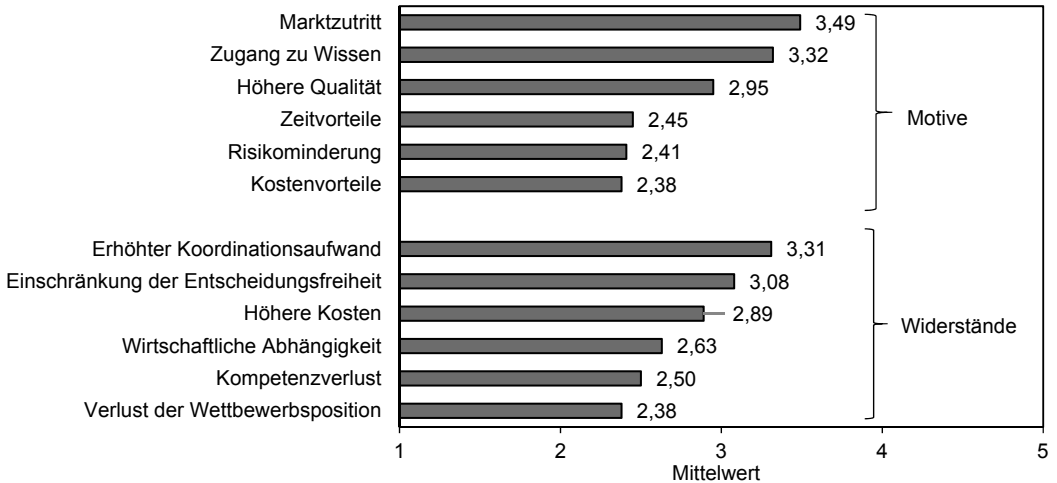


Abbildung 8: Bewertung und Motiven für und Widerständen gegen strategische Netzwerke

Die Grössenklasse der Gesellschaft hat dabei nur in einem Fall einen Einfluss auf die Bewertung der Motive und Widerstände: Mit einem Signifikanzniveau von 0,013 wird von den mittleren Gesellschaften lediglich dem Motiv des Marktzutritts eine signifikant höhere Relevanz beigemessen. In allen anderen Fällen werden die Motive und Widerstände von kleinen und mittleren Gesellschaften nicht signifikant unterschiedlich beurteilt.

Ein solches Netzwerk kann auch genutzt werden, um Grössennachteile im Rahmen der Digitalisierung auszugleichen.

4.2.3 Digitalisierung

Im Folgenden werden die Ergebnisse zum Themenbereich Digitalisierung dargestellt und analysiert. Die essentielle Bedeutung der Digitalisierung haben auch KMP erkannt. Dies zeigt sich darin, dass zwei Drittel (66,7%) der Gesellschaften künftig in den weiteren Ausbau ihrer IT investieren werden, hingegen nur 11,3% dies nicht tun.²⁸ Die Grundlage für eine erfolgreiche Digitalisierung sollte aber schon heute geschaffen sein. Nahezu die Hälfte der Befragten (46,1%) sieht sich aktuell gut, ein Drittel (33,3%) durchschnittlich und immerhin fast ein Fünftel (19,1%) als schlecht aufgestellt.²⁹

Die Grundlage einer erfolgreichen Digitalisierung könnte durch die Einrichtung einer eigenständigen IT-Abteilung geschaffen werden. Hierbei ist zu beachten, dass der Bedarf an Digitalisierung nicht zwangsläufig mit der Einrichtung einer eigenen IT-Abteilung gleichge-

²⁸ Die Einschätzungen zu dieser Aussage sind bei einem Signifikanzniveau von 0,05 nicht signifikant abhängig von der Grössenklasse der Gesellschaft.

²⁹ Auch diese Einschätzung ist bei einem Signifikanzniveau von 0,05 nicht signifikant abhängig von der Grössenklasse der Gesellschaft.

setzt werden muss. Es wäre auch möglich, diesen Bedarf durch eine spezifische Aus- und Weiterbildung der Prüfer zu decken. Eine eigene IT-Abteilung wird daher in diesem Beitrag als Heuristik verstanden, um die Bedeutung der Digitalisierung messbar zu machen. Es wird angenommen, dass der Anteil an Gesellschaften mit einer eigenen IT-Abteilung bei den mittleren Unternehmen größer ist als bei den kleinen (P2). Es zeigt sich, dass momentan nur weniger als ein Viertel (22,7%) der Befragten auf eine eigene IT-Abteilung zurückgreifen kann, wie *Abbildung 9* veranschaulicht. Dabei sind es erwartungsgemäss die mittelgrossen Gesellschaften, die signifikant häufiger (Signifikanz < 0,001) auf eine eigene IT-Abteilung zurückgreifen können als die kleinen Gesellschaften – 39% der mittleren Gesellschaften, hingegen nur 3% der kleinen Gesellschaften verfügen über eine solche. P2 kann also bestätigt werden.

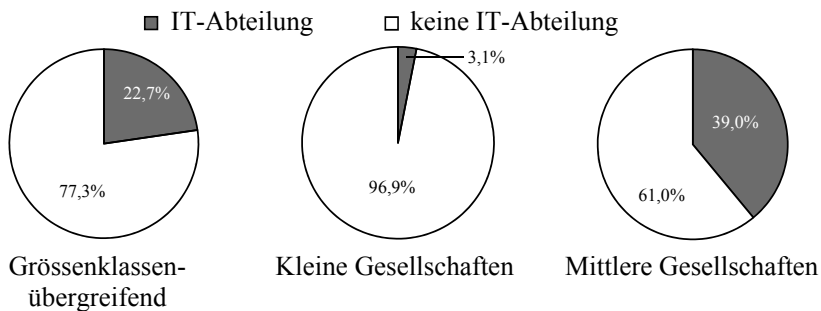


Abbildung 9: Anteil der Gesellschaften mit eigener IT-Abteilung

In der Literatur wird die Einstellung spezieller IT-Mitarbeiter über kurz oder lang als unerlässlich angesehen. Auch hier ist anzunehmen, dass die mittelgrossen Gesellschaften häufiger eigene IT-Mitarbeiter eingestellt haben als die kleinen (P3). In der Praxis der KMP scheinen spezielle IT-Mitarbeiter für KMP im Allgemeinen nur eine geringe Rolle zu spielen, wie *Abbildung 10* zeigt. Dabei sind es auch hier die kleinen Gesellschaften, die erwartungsgemäss signifikant seltener IT-Experten eingestellt haben als die mittleren (Signifikanzniveau < 0,001). Auch P3 kann also bestätigt werden. Es zeigt sich jedoch, dass künftig Gesellschaften vermehrt planen, IT-Mitarbeiter einzustellen. Dennoch werden lange

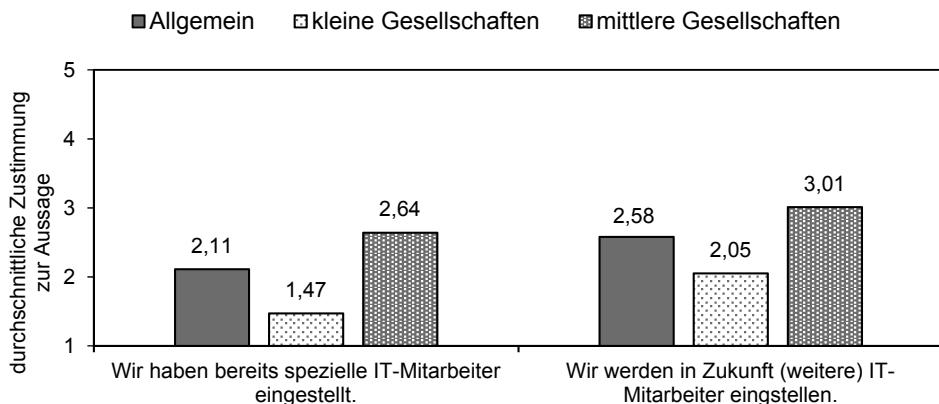


Abbildung 10: Einstellung spezieller IT-Mitarbeiter

nicht alle Gesellschaften auf sie setzen. Auch künftig wird der Unterschied zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften hochsignifikant sein (Signifikanzniveau $< 0,001$).

Eine der grössten Herausforderungen dürfte im beschränkten Investitionsvolumen der KMP für den IT-Bereich liegen. Es ist insbesondere von Interesse, was für eine Kosten-Nutzen-Relation bei den Investitionen in die Digitalisierung die befragten Gesellschaften sehen. Es wird angenommen, dass dieses Kosten-Nutzen-Verhältnis mehrheitlich nicht ausgewogen ist (P4). Die Befragten geben jedoch an, dass für nur 11,3% ein negatives Kosten-Nutzen-Verhältnis besteht, 36,9% sehen ein ausgeglichenes und 50,4% ein positives Kosten-Nutzen-Verhältnis.³⁰ P4 muss also verworfen werden. Die Grössenklasse der Gesellschaft hat keinen signifikanten Einfluss auf diese Einschätzung (Signifikanzniveau = 0,05). Also sind die Investitionen in die IT für einen Grossteil der befragten KMP lohnend, was darauf schliessen lässt, dass diese wohl mit den Entwicklungen Schritt halten werden können.

Der Nutzen durch die Digitalisierung kann vielfältig sein. Bspw. können daraus Effizienzsteigerung oder geringere Fixkosten resultieren. Kleine und mittlere Gesellschaften schätzen dabei den Mehrwert dieser Aspekte ähnlich ein, wie *Abbildung 11* veranschaulicht. Lediglich die allgemein höhere Effizienz durch die Digitalisierung wird in Abhängigkeit der Grössenklasse der Gesellschaft signifikant (Signifikanz = 0,044) unterschiedlich beurteilt. Grundsätzlich schätzen die Befragten den Eintritt aller genannten Folgen als wahrscheinlich ein. Dass durch die Digitalisierung allgemein eine höhere Effizienz erzielt werden kann, bestätigen die Befragten am häufigsten. An zweiter Stelle steht eine effizientere Jahresabschlussprüfung, gefolgt von einer effizienteren Beratung. Eine Senkung der Fixkosten wird am seltensten, aber dennoch überdurchschnittlich häufig erwartet.

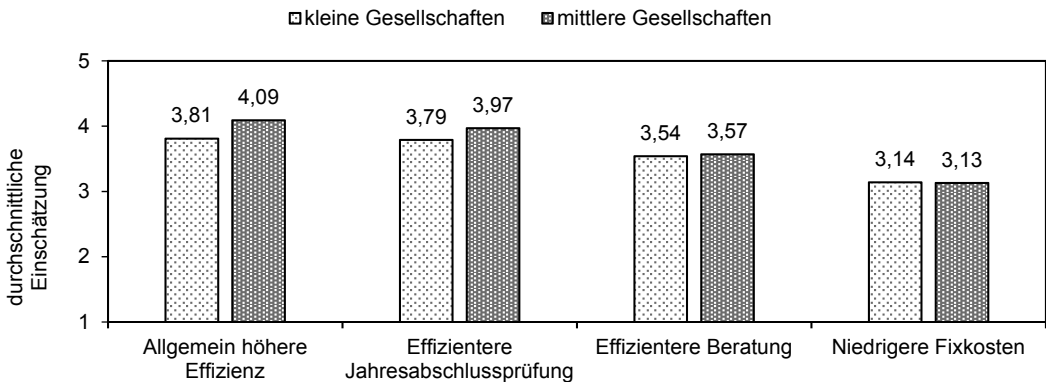


Abbildung 11: Nutzen der Digitalisierung

Die Befragten sehen die Zukunft jedoch nicht in einer vollautomatisierten Prüfung ohne menschliches Zutun. Sowohl die Teilnehmer kleiner (Mittelwert = 1,76) als auch mittlerer Gesellschaften (1,87) stimmen dem nicht zu.³¹ Dass dies aber auch die Hoffnung der Befragten sein kann, zeigt sich daran, dass ein hochsignifikanter positiver Zusammenhang

30 2 Teilnehmer der Umfrage (1,4%) machen keine Angabe zu dieser Thematik.

31 Die Mittelwert-Differenz ist bei einem Signifikanzniveau von 0,05 nicht signifikant.

(Signifikanz $< 0,001$) besteht zwischen dieser Einschätzung und der Einschätzung der Befragten, dass eine vollautomatisierte Prüfung für ihre Gesellschaft vorteilhaft ist.

4.2.4 Personal

Unstrittig ist, dass die Mitarbeiter eines Unternehmens einen essentiellen Erfolgsfaktor darstellen. Deren Rolle wird umso bedeutsamer, wenn man die in der Literatur häufig diskutierten Personalprobleme im Bereich der Wirtschaftsprüfung berücksichtigt. Es ist zu erwarten, dass auch die Teilnehmer der Umfrage von Personalproblemen betroffen sind (P5). Unabhängig von der Grössenklasse (Signifikanzniveau = 0,05) lässt sich diese Proposition bestätigen, wobei das Akquirieren (Mittelwert = 4,17) als problematischer eingestuft wird als das Halten von qualifiziertem Personal (3,42). Es ist ersichtlich, dass ein hochsignifikanter (Signifikanzniveau $< 0,001$) positiver Zusammenhang zwischen den beiden Problembereichen existiert.

Als Ursache für die vorhandenen Probleme werden erstens die Methode der Personalbeschaffung und zweitens die Merkmale, durch die sich das Unternehmen für Mitarbeiter attraktiv darstellen möchte, erwartet (P6).

Wie *Abbildung 12* zeigt, haben klassische Wege der Personalbeschaffung für 64,5% der Befragten immer noch eine höhere Bedeutung. 16,3% hingegen präferieren Job-Portale und 15,6% nutzen beide Alternativen gleichermassen.³² Dass die Methode einen signifikanten Einfluss auf Probleme im Rahmen der Personalbeschaffung hat, kann jedoch nicht nachgewiesen werden (Signifikanzniveau = 0,05), d.h. diese kommt als Ursache zur Erklärung der Probleme nicht in Betracht.

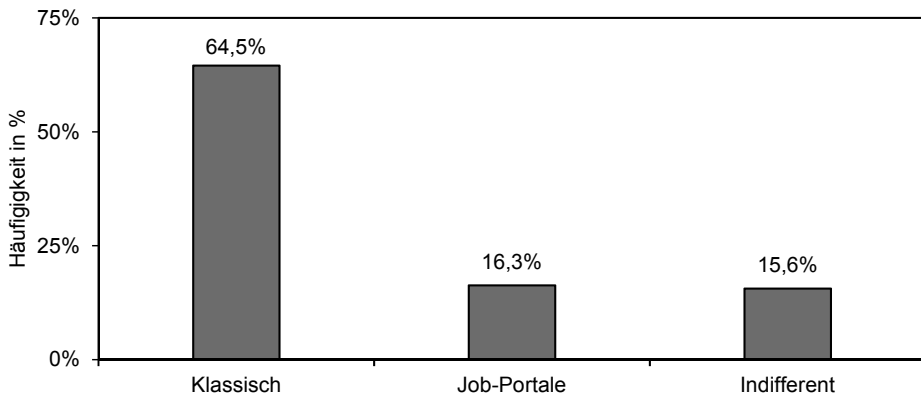


Abbildung 12: Nutzen der Digitalisierung

³² Die Grössenklasse der Gesellschaft hat dabei keinen signifikanten Einfluss auf die favorisierte Methode (Signifikanzniveau = 0,05).

Darüber hinaus wurden die Befragten gebeten, die Möglichkeit der Personalakquisition über soziale Netzwerke zu beurteilen. Diese wurde im Gegensatz zu den anderen beiden in Form einer Negativ-Abgrenzung („Wir nutzen bei der Personalbeschaffung **keine** sozialen Netzwerke wie Facebook oder Twitter.“) gemessen. Offensichtlich hat jedoch ein Grossteil der Befragten diese Negativ-Abgrenzung nicht zur Kenntnis genommen, was daran ersichtlich ist, dass diverse Befragte den sozialen Medien eine höhere Bedeutung der Personalbeschaffung zumessen als klassischen Methoden oder Job-Portalen. Aufgrund dessen wird diese Möglichkeit nicht berücksichtigt.

Eine weitere Ursache, die ausschlaggebend sowohl für Probleme der Akquisition als auch der Retention von qualifiziertem Personal angesehen werden kann, liegt in den vom Unternehmen definierten Merkmalen, anhand derer es für (potenzielle) Arbeitnehmer attraktiv sein möchte. Inwieweit verschiedene Aspekte relevant sind, veranschaulicht zunächst *Abbildung 13*.

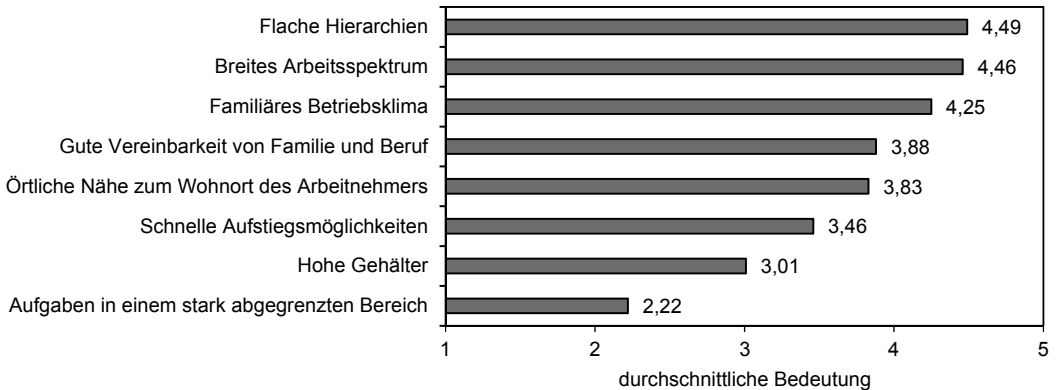


Abbildung 13: Relevanz von Merkmalen zur Attraktivität als Arbeitgeber

Flache Hierarchien und ein breites Arbeitsspektrum sind diejenigen Merkmale, durch die die Befragten am häufigsten für Arbeitnehmer attraktiv sein möchten. Weiterhin sind soziale Aspekte wie ein familiäres Betriebsklima, eine gute Vereinbarkeit von Familie und Beruf sowie eine örtliche Nähe zum Wohnort des Arbeitnehmers von hoher Bedeutung. Diejenigen Aspekte, welche eher von grossen Gesellschaften zu erwarten sind, werden in dieser Umfrage als am wenigsten bedeutsam eingestuft: schnelle Aufstiegsmöglichkeiten, hohe Gehälter und Aufgaben in einem stark abgegrenzten Bereich. Anzumerken ist, dass nur einem Merkmal (Aufgaben in einem stark abgegrenzten Bereich) eine geringe Relevanz beigemessen wird und dieses deshalb von KMP entsprechend nicht genutzt wird, um Mitarbeiter zu gewinnen oder zu halten.

Im Allgemeinen werden diese Merkmale bei einem Signifikanzniveau von 0,05 von kleinen und mittleren Gesellschaften nicht signifikant unterschiedlich bewertet. Das einzige Merkmal jedoch, das für die mittelgrossen Gesellschaften signifikant bedeutender ist, um Mitarbeiter zu akquirieren und zu halten, ist ein hohes Gehalt (Signifikanz = 0,002).³³

Nachdem die einzelnen Merkmale deskriptiv dargestellt worden sind, wird die Frage nach deren Einfluss auf Probleme bei der Personalakquisition und -retention mit Hilfe zweier linearer Regressionen untersucht. Es zeigt sich jedoch, dass die Merkmale weder zur Erklärung der Probleme im Rahmen der Personalakquisition noch zu denen im Rahmen der Personalretention herangezogen werden können: Sowohl im Einzelnen, als auch im Gesamten haben die Variablen keinen signifikanten Einfluss auf die jeweiligen Probleme (Signifikanzniveau = 0,05).

³³ Mittlere Gesellschaften bewerten das Merkmal „hohes Gehalt“ im Durchschnitt mit 3,19 und kleine mit 2,77.

P6 kann also nicht bestätigt werden. Die Probleme bestehen unabhängig von der Methode der Personalbeschaffung und der Merkmale, durch die sich das Unternehmen für Mitarbeiter attraktiv darstellen möchte.

5 Zusammenfassung und Limitationen

Es hat sich gezeigt, dass KMP sich mit diversen Herausforderungen konfrontiert sehen, denen aber auch Chancen gegenüberstehen. Bestimmt werden strategische Entscheidungen von der Situation auf dem Prüfungsmarkt, welche durch einen hohen Preis- und Wettbewerbsdruck gekennzeichnet ist. Ziel der KMP sollte es sein, die sich bietenden Chancen zu nutzen ohne dabei die aufkommenden Herausforderungen ausser Acht zu lassen. Denn nur so kann die zukünftige Wettbewerbsfähigkeit sichergestellt werden.

Dieser Beitrag konzentriert sich auf kleine und mittlere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Ein Grossteil der existierenden Studien bezieht sich hingegen auf Auswirkungen des Marktes oder rechtlicher und regulatorischer Aspekte und daraus resultierenden Massnahmen grosser Gesellschaften, speziell der „big4“. KMP sind als Untersuchungsobjekt deshalb so relevant, da sie einen bedeutsamen Teil des Marktes abdecken, insbesondere im Rahmen der Prüfung nicht börsennotierter Unternehmen bzw. Konzerne. Die Ergebnisse in den einzelnen Themenbereichen können bei den mittelständischen Prüfungsgesellschaften selbst als Grundlage für die Entscheidungen betreffend die zukünftige strategische Entwicklung herangezogen werden.

Im Rahmen der Datensammlung ist anzumerken, dass nicht alle KMP in Deutschland angeschrieben werden konnten, weil dies aufgrund falscher oder fehlender Mail-Adressen nicht zu gewährleisten war. Ausserdem ist die Datengrundlage der Auswahl der befragten Unternehmen nicht gänzlich aktuell, sodass es möglich sein kann, dass angeschriebene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften heute die Grössenkriterien eines mittelständischen Unternehmens nicht mehr erfüllen.

Im Zuge der Befragung selbst kann nicht sichergestellt werden, dass alle Teilnehmer wahrheitsgemäss geantwortet haben, d.h. einerseits können sie bzgl. ihrer Berufsbezeichnung bzw. Ausbildung Falschangaben gemacht haben, andererseits aber auch bzgl. der Grössenklasse ihrer Gesellschaft. Verzerrende Einflüsse können weiterhin daraus resultieren, dass einige Regionen in der Umfrage stärker vertreten sind (bspw. Nordrhein-Westfalen oder Bayern) und in diesen Regionen gewisse Probleme existieren oder auch gerade nicht existieren, welche andernorts keine Relevanz haben oder eben sehr akut sind. Darüber hinaus können fehlerhafte Ergebnisse daraus resultieren, dass die Teilnehmer aufgrund Zeitmangels Fragen nur oberflächlich gelesen haben oder häufig ähnliche Antworten geben.

Da eine originalgetreue Abbildung der Grundgesamtheit durch die Stichprobe nicht gewährleistet werden kann, können die Untersuchungsergebnisse keinen Anspruch auf Repräsentativität erheben. Die Interpretierbarkeit ist aufgrund dessen sowie aufgrund obiger Aspekte teilweise eingeschränkt.

Literatur

- Backhaus/Kirsch* (2015): Perspektiven des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer 2025, in: *Baetge/Kirsch* (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung und Prüfung – Herausforderungen und Perspektiven : Beiträge und Diskussionen zum 30. Münsterischen Tagesgespräch der Münsteraner Gesprächskreises Rechnungslegung und Prüfung e.V. am 11. Juni 2015, S. 135–159, Düsseldorf.
- Bax, M.* (2015): Wirtschaftsprüfer haben gute Jobchancen, http://www.wiso-net.de/document/WWON_WW%2012755094, zugegriffen: 12. April 2018.
- Bhaskar, K./Flower, J./Sellers, R.* (2019): Disruption in the audit market : the future of the big four, London.
- Braun, S./Quick, R./Wolz, M.* (2018): Prüferwechsel auf dem deutschen Prüfungsmarkt – Betreiben Unternehmen erfolgreich Opinion Shopping?, in: *Die Unternehmung*, Jg. 72, S. 255–284.
- Breyer, F.* (2015): Mikroökonomik – Eine Einführung, Berlin und Heidelberg.
- Bruhn, M.* (2005): Kooperation im Dienstleistungssektor, in: *Zentes, J./Morschett B.* (Hrsg.): Kooperationen, Allianzen und Netzwerke – Grundlagen – Ansätze – Perspektiven, 2. Aufl., Wiesbaden, S. 1277–1302.
- Burg, T./ Klüber, J./Langenbrink, S./Pott, C.* (2017): Industrie 4.0: Chancen und Risiken für die Wirtschaftsprüfung, in: *WP-Praxis*, Jg. 6, S. 122–130.
- Europäische Kommission* (2005): Benutzerleitfaden zur Definition von KMU, http://publications.europa.eu/resource/cellar/79c0ce87-f4dc-11e6-8a35-01aa75ed71a1.0004.01/DOC_1, zugegriffen: 17. Januar 2018.
- Feld, K./Kreisel, H./Baum, G.* (2013): Bedeutung der IT für die Abschlussprüfung, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, Jg. 66, S. 565–578.
- Friese, M.* (1998): Kooperation als Wettbewerbsstrategie für Dienstleistungsunternehmen, Wiesbaden.
- Gantzel, K.* (1962): Wesen und Begriff der mittelständischen Unternehmung, Köln und Opladen.
- Gow, I./Kells, S.* (2018): The Big Four : The Curious Past and Perilous Future of the Global Accounting Monopoly, Oakland.
- Günterberg, B./Wolter, H.* (2002): Unternehmensgrößenstatistik 2001/2002 – Daten und Fakten –, Bonn, https://www.ifm-bonn.org/uploads/tx_ifmstudies/IfM-Materialien-157_2003.pdf, zugegriffen: 13.11.2017.
- Hardes, H./Uhly, A.* (2007): Grundzüge der Volkswirtschaftslehre, 9. Aufl., München.
- Hausmann, U.* (2015): Personal halten und gewinnen in Steuerkanzleien, in: *Deutsches Steuerrecht*, Jg. 53, S. 1020–1024.
- Herdzina, K./Seiter, S.* (2015): Einführung in die Mikroökonomik, 12. Aufl., München.
- Heßler, A./Mosebach, P.* (2013): Strategie und Marketing im Web 2.0 – Handbuch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Wiesbaden.
- Heuser, S./Quick, R./Schmidt, F.* (2015): Die Anbieterkonzentration auf dem deutschen Prüfungsmarkt – Eine empirische Untersuchung der Jahre 2010–2013, in: *Die Unternehmung*, Jg. 69, S. 81–109.
- Hossenfelder, J.* (2016): Die digitale Transformation wirkt sich auf Portfolio und Organisation aus – Lünendonk®-Studie 2016: Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Gesellschaften in Deutschland, in: *WP-Praxis*, Jg. 5, S. 313–317.
- Hubert, F.* (2015): VWL für BWLer, Herne.

- IFAC (2017): IFAC GLOBAL SMP SERVEY: 2016 RESULTS, <http://www.ifac.org/publications-resources/2016-ifac-global-smp-survey-report-summary>, zugegriffen: 12. Februar 2018.
- IfM (2016): KMU-Definition des IfM Bonn, <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/kmu-definition-des-ifm-bonn/>, zugegriffen: 17. Januar 2018.
- IfM (2018): Mittelstandsdefinition des IfM Bonn, <https://www.ifm-bonn.org/definitionen/mittelstandsdefinition-des-ifm-bonn/>, zugegriffen: 16. Februar 2018.
- Immerschitt, W./Stumpf, M. (2014): Employer Branding für KMU – Der Mittelstand als attraktiver Arbeitgeber, Wiesbaden.
- Jarillo, J. (1988): On Strategic Networks, in: Strategic Management Journal, Vol. 9, S. 31–41.
- Kempf, D. (2013): Aktuelle Entwicklungen und Trends in der IT, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 66, S. 579–585.
- Johnsy, J./Gisa, G. (2018): A Comparative Study On Recruitment & Selection Process In Big Four Accounting Firms, in: Research Review International Journal of Multidisciplinary, Vol. 03, S. 348–352.
- Kiesow, A./Thomas, O. (2016): Digitale Transformation der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 70, S. 709–716.
- Klein/Naumann (2015): Wirtschaftsprüfung in einem sich wandelnden Umfeld: strategische Herausforderungen für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 69, S. 561–569.
- Kolmar, M. (2017): Grundlagen der Mikroökonomik – Ein integrativer Ansatz, Berlin und Heidelberg.
- Kozikowski, M./Schmid, P. (2017): Digitalisierung in der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungspraxis, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 71, S. 458–464.
- Küting, K. (2000), Das deutsche Prüfungswesen in der Kritik, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 23.2.2000, Jg. 45, S. 23.
- Laschewski, C./Risse, M./Weinzierl, R. (2017): Anbieterkonzentration und prüfungsbezogene Spezialisierung auf dem Markt für die Abschlussprüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen, in: Der Betrieb, Jg. 70, S. 1597–1606.
- Lenz, H./Schmidt, M. (1999): Das strategische Netzwerk als Organisationsform internationaler Prüfungs- und Beratungsunternehmen – die Entwicklung zur "Global Professional Services Firm", in: Engelhard, J./Sinz, E. (Hrsg.): Kooperation im Wettbewerb – Neue Formen und Gestaltungskonzepte im Zeichen von Globalisierung und Informationstechnologie; 61. wissenschaftliche Jahrestagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. 1999 in Bamberg, Wiesbaden, S. 113–150.
- Lesage, C./Ratzinger-Sakel, N.V.S./Kettunen, J. (2017): Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Cost and Audit Quality Effects, in: European Accounting Review, Jg. 26, S. 311–339.
- Lieder, H./Goldshteyn, M. (2013): Effizienzsteigerung der Abschlussprüfung durch Datenanalyse, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 66, S. 586–595.
- Loitz, R. (2017): Künstliche Intelligenz für die Wirtschaftsprüfung auf dem Prüfstand – Künstliche Intelligenz schafft neue Möglichkeiten für Wirtschaftsprüfer, in: Der Betrieb, Jg. 70, Nr. 39, S. M4–M5.
- Lombardi, D./Bloch, R./Vasarhelyi, M. (2014): The Future of Audit, in: Journal of Information Systems and Technology Management, Vol. 11, S. 21–32.

- Lünendonk*. (2017): Lünendonk®-Studie 2017: Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung in Deutschland – Umsätze – Märkte – Strukturen – Tendenzen – Honorare.
- Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.* (2015): Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 5. Aufl., Stuttgart.
- Marten, K./Schultze, W.* (1998): Konzentrationsentwicklungen auf dem deutschen und europäischen Prüfungsmarkt, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Jg. 50, S. 360–386.
- Odenthal, R.* (2017): Big Data und Abschlussprüfung – Datenanalysen im Kontext prüferischer Urteilsbildung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 71, S. 546–554.
- Olney, M.* (2014): Wiley-Schnellkurs Mikroökonomie, Weinheim.
- Petersen, K./Zwirner, C./Boecker, C.* (2010): Der Wirtschaftsprüfungsmarkt in Deutschland : Ergebnisse einer Analyse in DAX, MDAX, SDAX und TecDAX, in: Internationale und kapitalmarkt-orientierte Rechnungslegung, Jg. 10, S. 217–224.
- Peterson, J.* (2017): Count down : the past, present and uncertain future of the big four accounting firms by Jim Peterson, Bingley.
- Pfohl, H.* (2013): Abgrenzung der Klein- und Mittelbetriebe von Großbetrieben, in: *Pfohl, H.* (Hrsg.): Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe – Größenspezifische Probleme und Möglichkeiten zu ihrer Lösung, 5. Aufl., Berlin, S. 1–26.
- Pindyck, R./Rubinfeld, D.* (2015): Mikroökonomie, 8. Aufl., Hallbergmoos.
- Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer* (2017): Berufsexamina 2016 – Bericht der Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer, https://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK-Bericht_Pruefungsstelle_2016.pdf, zugegriffen: 12. April 2018.
- Quick, R./Sattler, M.* (2011): Das Erfordernis der Umsatzunabhängigkeit und die Konzentration auf dem deutschen Markt für Abschlussprüferleistungen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Jg. 81, S. 61–98.
- Ramirez, C.* (2012): How Big Four Audit Firms Control Standard-Setting in Accounting and Auditing, in: *Huault, I./Richard, C.* (Hrsg.): Finance: The Discreet Regulator, London, S. 40–58.
- Rega, I./Teipel, G.* (2016): Digitalisierung in der Wirtschaft und im Berufsstand, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 70, S. 39–45.
- Roland Berger Strategy Consultants & BDI* (2015): Die Digitale Transformation der Industrie. Was sie bedeutet. Wer gewinnt. Was jetzt zu tun ist. Eine europäische Studie von Roland Berger Strategy Consultants im Auftrag des BDI, <https://bdi.eu/publikation/news/die-digitale-transformation-der-industrie/>, zugegriffen: 16. Januar 2018.
- Schmidt, A./Kiefer, C.* (2005): Kooperationen zwischen mittelständischen Unternehmen, in: *Zentes, J./Swoboda, B./Morschett, D.* (Hrsg.): Kooperationen, Allianzen und Netzwerke – Grundlagen – Ansätze – Perspektiven, 2. Aufl., Wiesbaden, 1357–1381.
- Scholz, C.* (2014): Grundzüge des Personalmanagements, 2. Aufl., München.
- Schruff, L.* (1973): Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate – eine Marktstrukturuntersuchung, Düsseldorf.
- Sunder, S.* (2003): Politisch-ökonomische Betrachtungen zum Zusammenbruch der Rechnungslegung in den USA, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 56, S. 141–150.
- Sydow, J.* (1992): Strategische Netzwerke – Evolution und Organisation, Wiesbaden.
- Varian, H.* (2016): Grundzüge der Mikroökonomik, 9. Aufl., Berlin.

- Velte, P. (2011): Empirische Evidenz der Anbieterkonzentration am deutschen Prüfungsmarkt, in: Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Jg. 11, S. 594–599.
- Velte, P./Drews, P. (2018): Herausforderungen in der Wirtschaftsprüfung durch den Einsatz von Big-Data-Technologien, in: Der Betrieb, Jg. 71, S. 2581–2585.
- Wild, A. (2013): Der Markt für Wirtschaftsprüfung in Deutschland, Tübingen.
- Winkeljohann, N. (2017): PWC will schneller beraten und maschinell prüfen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 12.10.2017, S. 25.
- Winkeljohann, N./Kayser, H. (2015): Von der Prüfung zur intelligenten Analyse, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 31.3.2015, Jg. 76, S. V4.
- Woll, A. (2011): Volkswirtschaftslehre, 16. Aufl., München.
- Worret, D. (2016): Are "Big Four audits" really better? : some remarks on the "Big Four dichotomy" in the German audit market, in: International journal of critical accounting, Vol. 8., S. 246–279.
- WPK (2017): Liste der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften für die Durchführung von Auswahlverfahren (Artikel 16 Absatz 2 EU-Verordnung Nr. 537/2014), Stand vom 16. November 2017, <https://www.wpk.de/berufsregister/pdf/abschlusspruefer>, zugegriffen: 16. November 2017.
- WPK (2018): Mitgliederstatistik der WPK – Stand 1. Januar 2018, https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Organisation/WPK-Statistiken_Januar_2018.pdf, zugegriffen: 27. April 2018.

Jonas Neurohr, M.Sc., Steuerberatungsassistent bei der W+ST Steuerberatungsgesellschaft mbH in Neunkirchen.

Anschrift: W+ST Steuerberatungsgesellschaft mbH, Boxbergweg 3b, 66538 Neunkirchen, Tel.: +49 (0) 6821/921815, Mail: Jonas.Neurohr@wstneunkirchen.de

Florian Follert, M.Sc., Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Wirtschaftsprüfung an der Universität des Saarlandes.

Anschrift: Universität des Saarlandes, Institut für Wirtschaftsprüfung, D-66123 Saarbrücken, E-Mail: follert@iwp.uni-saarland.de

Marc Schild, Dr., vormals wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Wirtschaftsprüfung an der Universität des Saarlandes.

Anschrift: Universität des Saarlandes, Institut für Wirtschaftsprüfung, D-66123 Saarbrücken, E-Mail: schild@iwp.uni-saarland.de

Die Autoren danken Herrn Univ.-Prof. Dr. *Klaus Möller* als Herausgeber und zwei anonymen Gutachtern für wertvolle Anmerkungen.