

# Die öffentlich-rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers im internationalen Kontext (insbesondere EU)\*

Von Dipl.-Kfm. *Christopher Koch*, Mannheim \*\*

- A. Problemstellung
- B. Ökonomische Analyse der Funktionen des Wirtschaftsprüfers
  - I. Beglaubigungsfunktion des Wirtschaftsprüfers
    - 1. Gesetzlicher Zweck der Beglaubigungsfunktion in wirtschaftlicher Betrachtungsweise
    - 2. Abgrenzung des Unternehmensinteresses von dem Interesse der Öffentlichkeit
      - a) Interesse des geprüften Unternehmens an der Beglaubigung der Berichterstattung
      - b) Interesse der Öffentlichkeit an der Beglaubigung der Berichterstattung
  - II. Informationsfunktion des Wirtschaftsprüfers
    - 1. Gesetzlicher Zweck der Informationsfunktion in wirtschaftlicher Betrachtungsweise
    - 2. Abgrenzung des Unternehmensinteresses von dem Interesse der Öffentlichkeit

- a) Interesse des geprüften Unternehmens an der Information durch den Wirtschaftsprüfer

---

\* Grundlage dieses Artikels bildet ein Beitrag, der mit dem Stifungspreis 2005 der Stiftung hessischer Wirtschaftsprüfer ausgezeichnet worden ist. Der Verfasser bedankt sich bei Herrn Dr. *Wolfgang Dieter Budde* und *Elgin Steuber* von der Stiftung hessischer Wirtschaftsprüfer für die interessante Themenstellung.

\*\* *Christopher Koch* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Wirtschaftsprüfung von Prof. Dr. *Jens Wüstemann* an der Universität Mannheim und kooptierter Mitarbeiter am Sonderforschungsbereich 504 für Rationalitätskonzepte, Entscheidungsverhalten und ökonomische Modellierung.

- b) Interesse der Öffentlichkeit an der Information durch den Wirtschaftsprüfer
- C. Rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers
  - I. Funktion des Wirtschaftsprüfers als Indiz für seine rechtliche Stellung
  - II. Rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers nach der modifizierten Subjektstheorie
    - 1. Der Wirtschaftsprüfer übt kein staatliches Amt aus
    - 2. Stellung des Wirtschaftsprüfers als Beliehener des Staats
    - 3. Mögliche hoheitliche Befugnisse des Wirtschaftsprüfers
      - a) Auskunftsrechte
      - b) Erteilung des Bestätigungsvermerks im Rahmen der Beglaubigungsfunktion
      - c) Redepflichten im Rahmen der Informationsfunktion
  - III. Folgen der Rechtsstellung des Wirtschaftsprüfers
- D. Spannungsfeld von Funktion und rechtlicher Stellung des Wirtschaftsprüfers
  - I. Problematik fehlender hoheitlicher Rechte trotz öffentlicher Funktion
  - II. Lösungsvorschläge
    - 1. Bei Abschaffung der Doppelverpflichtung des Wirtschaftsprüfers
    - 2. Bei Beibehaltung der Doppelverpflichtung des Wirtschaftsprüfers
- E. Thesenförmige Zusammenfassung

*Aktuelle internationale Entwicklungen, wie die Stärkung der staatlichen Aufsicht, haben Auswirkungen auf die Rechtsstellung des Wirtschaftsprüfers. Ziel dieses Beitrags ist daher die Untersuchung der öffentlich-rechtlichen Stellung des Wirtschaftsprüfers und hieraus resultierender Folgen. Zunächst werden hierzu in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die private und öffentliche Funktion des Wirtschaftsprüfers abgegrenzt. Seine Funktion stellt ein Indiz für seine Rechtsstellung dar, wobei als entscheidendes Kriterium insbesondere mögliche hoheitliche Befugnisse des Wirtschaftsprüfers herausgearbeitet werden. Hierauf aufbauend wird der Zusammenhang der Rechtsstellung des Wirtschaftsprüfers mit Problemfeldern der Wirtschaftsprüfung wie z.B. der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers hergestellt. Aktuelle, teils radikale Lösungsvorschläge zur Erhöhung der Prüfungsqualität werden diskutiert und ein eigener Vorschlag unterbreitet.*

## A. Problemstellung

International besteht die Tendenz, die staatliche Aufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und auch über die Bilanz zu erhöhen.<sup>1</sup> In den USA erhielt das quasisstaatliche *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB)<sup>2</sup> Befugnis zur Berufsaufsicht und Normsetzung.<sup>3</sup> Auf europäischer Ebene sieht der Entwurf der 8. EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts eine staatliche Aufsicht über die berufsständische Berufsaufsicht vor.<sup>4</sup> Dieser Vorschlag wurde in Deutschland bereits durch Schaffung einer Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) umgesetzt. Gleichzeitig wurde der privat-rechtlich organisierten Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und der staatlichen Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) die Aufgabe der Bilanzaufsicht übertragen.

Auslöser für diese Regulierungen waren Insolvenzen verbunden mit Bilanzunregelmäßigkeiten bei Unternehmen wie Enron oder Worldcom, die das Vertrauen der Kapitalmärkte in die Glaubwürdigkeit der Berichterstattung der Unternehmen stark erschüttert haben.<sup>5</sup> So wirkten sich diese Insolvenzmeldungen nicht nur auf die direkt betroffenen Gesellschaften aus, sondern auch auf den Gesamtmarkt.<sup>6</sup> Entsprechend war es das Ziel der Gesetzgeber weltweit, das Vertrauen in die Kapitalmärkte zur Gewährleistung ihrer Funktionsfähigkeit wiederherzustellen. Hierzu wurde in den USA im Juli 2002 der *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) verabschiedet.<sup>7</sup> Die EU reagierte im Mai 2003 mit der Vorstellung eines Vorhabens zur »Verstärkung der Abschlussprüfung in der Europäischen Union«, um »das Vertrauen der Anleger in die Kapitalmärkte und das öffentliche Vertrauen in den Abschlussprüferberuf in der EU«<sup>8</sup> wiederherzustellen. Auch der im März 2004 vorgestellte Entwurf der 8. EG-Richtlinie betonte den Zweck, »das Vertrauen in die Rechnungslegung und die Finanzmärkte (...) wiederherzustellen,

- 1 Vgl. insbesondere *Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin*, Der Bilanzpolizist und seine Rechte – Eine Rolle für den Abschlussprüfer, in: Peter Wollmert u.a., *Wirtschaftsprüfung und Unternehmensüberwachung*, FS Lück, 2003, 133; *Böcking, Hans-Joachim*, Audit und Enforcement: Entwicklungen und Probleme, ZfbF 2003, 683, 683–700; *Wüstemann, Jens*, Normdurchsetzung in der deutschen Rechnungslegung – Enforcement nach dem Vorbild der USA?, BB 2002, 718.
- 2 Zur verfassungsrechtlichen Stellung des PCAOB und seiner Kompetenzen vgl. *Nagy, Donna M.*, Playing peekaboo with constitutional law: the PCAOB and its public/private status, *Notre Dame Law Review* 2005, 975.
- 3 Vgl. *Lenz, Hansrudi*, Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA, BB 2002, 2270.
- 4 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rats über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660 EWG und 83/349/EWG des Rats vom 16. 3. 2004, KOM (2004), 17777, abrufbar unter [http://europa.eu.int/eur-lex/de/com/pdf/2004/com2004\\_0177de01.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/de/com/pdf/2004/com2004_0177de01.pdf). Im Folgenden kurz: 8. EG-Richtlinie.
- 5 Vgl. *Coffee, John C.*, What caused Enron?: A capsule social and economic history of the 1990's, Columbia Law and Economics Working Paper No. 214 2003, abrufbar unter <http://ssrn.com/abstract=373581>. Vgl. für Bilanzunregelmäßigkeiten in Deutschland *Wüstemann, Jens*, Mängel bei der Abschlussprüfung – Tatsachenberichte und Analysen aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Marcus Lutter (Hrsg.), *Der Wirtschaftsprüfer als Element der corporate governance*, 2001, 19.
- 6 Insbesondere die Kurse der Gesellschaften, die von *Arthur Andersen* geprüft wurden, fielen überdurchschnittlich. *Arthur Andersen* war unter anderem Prüfer von Enron und Worldcom. Vgl. *Chaney, Paul K./Philipich, Kirk L.*, Shredded reputation: The cost of audit failure, *Journal of Accounting Research* 2002, 1221.
- 7 Vgl. *Atkins, Paul*, Der US-Sarbanes-Oxley Act: Zielsetzungen, Inhalt und Implementierungsstand, *Der Konzern* 2003, 260.
- 8 EU-Kommission: Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Stärkung der Abschlussprüfung in der EU, KOM/2003/0286, abrufbar unter <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0286:FIN:DE:PDF>, Zitat S. 4.

um Investitionen, Arbeitsplätze und Wachstum zu schützen.<sup>9</sup> In Deutschland gab die Bundesregierung im Oktober 2003 ein 10-Punkte-Programm bekannt, damit »die Anleger wieder Vertrauen in die Aktienmärkte entwickeln«.<sup>10</sup>

Zunächst soll im Folgenden in wirtschaftlicher Betrachtungsweise untersucht werden, inwieweit ein Interesse des Unternehmens und der Öffentlichkeit an der gesetzlichen Funktion der Jahresabschlussprüfung besteht. Darauf aufbauend wird der Frage nachgegangen, ob die nationalen und internationalen Maßnahmen zur Stärkung der Wirtschaftsprüfung und die Betonung ihrer öffentlichen Funktion Auswirkungen auf die rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers haben und welche Rechtsfolgen sich hieraus auch auf europäischer Ebene ergeben. Abschließend werden die Probleme aufgegriffen, die aus dem Spannungsfeld von Funktion und rechtlicher Stellung des Wirtschaftsprüfers resultieren und internationale Reformvorschläge hierzu diskutiert.

## B. Ökonomische Analyse der Funktionen des Wirtschaftsprüfers

### I. Beglaubigungsfunktion des Wirtschaftsprüfers

#### 1. Gesetzlicher Zweck der Beglaubigungsfunktion in wirtschaftlicher Betrachtungsweise

Ein Ziel der Abschlussprüfung ist die Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils über die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts.<sup>11</sup> Dieses Urteil gibt der Wirtschaftsprüfer in Form des Bestätigungsvermerks (§ 322 HGB) ab, der der Öffentlichkeit zugänglich zu machen ist (§ 325 HGB).<sup>12</sup> Wirtschaftlich betrachtet besteht die Funktion des Wirtschaftsprüfers darin, dem Jahresabschluss Glaubwürdigkeit zu verleihen, indem er mit seiner Reputation für dessen Ordnungsmäßigkeit bürgt (*gatekeeper function*).<sup>13</sup> Die Reputationsvorteile des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Management bestehen zum einen in geringeren Anreizen zur Bilanzmanipulation als unternehmensexterner Sachverständiger mit der Pflicht zur Unabhängigkeit (§§ 319, 319a HGB; § 43 WPO)<sup>14</sup>, zum anderen in seinen besseren Möglichkeiten durch die Prüfung mehrerer Unternehmen und durch den Zusammenschluss mit anderen Wirtschaftsprüfern Reputation aufzubauen, die er gegenüber einem Manager hat, der nur für ein Unternehmen tätig ist.<sup>15</sup>

#### 2. Abgrenzung des Unternehmensinteresses von dem Interesse der Öffentlichkeit

##### a) Interesse des geprüften Unternehmens an der Beglaubigung der Berichterstattung

Die Beglaubigungsfunktion mildert die Prinzipal-Agenten-Problematik zwischen den Kapitalgebern und dem Management durch die Bereitstellung verlässlicher Informationen.<sup>16</sup> Denn der Abbau von Informationsasymmetrien durch Verifikation privater Informationen erlaubt den Abschluss effizienterer Verträge hinsichtlich Risiko-

teilung und Anreizkompatibilität.<sup>17</sup> Die Abschlussprüfung erfolgt daher insoweit im Interesse der Kontraktparteien, weshalb eine private Nachfrage nach freiwilligen Prüfungsleistungen auch ohne gesetzliche Verpflichtung zu beobachten ist.<sup>18</sup>

Eine weitere Motivation für die freiwillige Verpflichtung zur Bereitstellung verlässlicher Publizität ergibt sich aus der Senkung der Kapitalkosten des Unternehmens.<sup>19</sup> Wie *Verrecchia* modelltheoretisch und empirisch

9 Vgl. EU-Kommission: Der Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie zur gesetzlichen Abschlussprüfung: häufig gestellte Fragen, abrufbar unter <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/04/60>.

10 Vgl. Bundesregierung, Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlageschutzes, abrufbar unter <http://www.bundesregierung.de/Anlage/469122/Der-vollstaendige-Massnahmenkatalog.pdf>.

11 Vgl. Weber, Claus Peter, Überlegungen zu einer Erweiterung der Ziele der Jahresabschlussprüfung, in: Thomas R. Fischer und Reinhold Hömberg (Hrsg.), Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, FS Baetge, 1997, 781, 786.

12 Auch nach erfolgter Ausweitung des Bestätigungsvermerks beschränkt sich der Bestätigungsvermerk weitgehend auf die Beglaubigung des von der Unternehmensleitung zu verantwortenden Jahresabschlusses und Lageberichts. Vgl. Pfitzer, Norbert/Orth, Christian, Die Berichterstattung des Abschlussprüfers nach neuem Recht, in: Dietrich Dörner u.a. (Hrsg.), Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und der Prüfung, 2. Aufl. 2003, 873, 894–896.

13 Diese Funktion teilt er mit weiteren Finanzintermediären, wie bspw. Ratingagenturen oder Finanzanalysten. Grundlegend hierzu Kraakman, Reinier, Gatekeepers: the anatomy of a third-party enforcement strategy, Journal of Law, Economics & Organizations 1986, 53; Coffee, John C., The acquiescent gatekeeper: reputational intermediaries, auditor independence and the governance of accounting, Columbia Law and Economics Working Paper No. 191, 2001, abrufbar unter <http://ssrn.com/abstract=270944>.

14 In den Unabhängigkeitsvorschriften zeigt sich einerseits, dass der Wirtschaftsprüfer »im öffentlichen Interesse mit einer Verantwortung vor der Öffentlichkeit« seine Aufgaben wahrnimmt. BVerfG, Beschluss vom 8. 4. 1998 – 1 BvR 1773/96, DNotZ 1998, 754, 764. Andererseits gilt auch, dass die Unabhängigkeit kein absoluter Wert ist und gegenüber möglichen Vorteilen, bspw. aus gleichzeitiger Beratung, abzuwägen ist. Vgl. OLG Brandenburg, Urteil vom 10. 7. 2001 – 11 U 37/00, GmbHR 2001, 865, 866.

15 Vgl. hierzu DeAngelo, Linda E., Auditor independence, »low balling«, and disclosure regulation, Journal of Accounting and Economics 1981, 113; Magee, Robert P./Tseng, Mei-Chiun, Audit pricing and independence, The Accounting Review 1990, 315.

16 Vgl. hierzu und zur Problematik im Falle eines abhängigen Prüfers Böcking, Hans-Joachim/Löcke, Jürgen, Abschlussprüfung und Beratung – eine ökonomische Analyse, DBW 1997, 461, 464.

17 Vgl. Ewert, Ralf/Stefani, Ulrike, Wirtschaftsprüfung, in: Peter-Jürgen Jost (Hrsg.), Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Betriebswirtschaftslehre, 2001, 147, 173.

18 Vgl. Chaney, Paul K./Jeter, Debra/Shivakumar, Lakshmanan, Self-selection of auditors and audit pricing in private firms, The Accounting Review 2004, 51.

19 Positive Auswirkungen höherer Publizität auf die Kapitalkosten zeigten z.B. Botosan, Christine A./Plumlee, Marlene A., A re-examination of disclosure level and the expected cost of equity capital, Journal of Accounting Research 2002, 21.

zeigt, sinken diese, wenn die Transaktionskosten für die Kapitalgeber auf dem Sekundärmarkt durch den Abbau von Informationsasymmetrien zwischen den verschiedenen Gruppen von Anlegern fallen.<sup>20</sup>

Ein Unternehmensinteresse an der Prüfung zeigt sich auch terminologisch, da sich das »public« in dem US-amerikanischen Begriff für Wirtschaftsprüfer (*certified public accountant*) nicht aus einer Verantwortlichkeit gegenüber der Öffentlichkeit ableitet, sondern aus dem Anbieten seiner Dienste auf einem öffentlichen Markt.<sup>21</sup>

#### b) Interesse der Öffentlichkeit an der Beglaubigung der Berichterstattung

Das Testat hat den Zweck, die »Interessen der Öffentlichkeit an einer vertrauenswürdigen Information über die Lage des Unternehmens«<sup>22</sup> zu befriedigen. Dieser »public watchdog«-Funktion<sup>23</sup> des Wirtschaftsprüfers liegt wirtschaftlich betrachtet die Gefahr zu Grunde, dass Unternehmen bei freiwilliger Prüfung ein aus gesamtwirtschaftlicher Sicht ineffizient niedriges Prüfungsniveau nachfragen könnten. Ursache hierfür können positive Effekte für Gruppen außerhalb des Unternehmens sein, die eine Unternehmensführung, die primär im Unternehmensinteresse handelt, nur beschränkt bei der Nachfrage nach Prüfungsleistungen berücksichtigen würde. Die Stärke entsprechender Effekte ist abhängig von Größe, Eigentümerstruktur und Tätigkeit des Unternehmens. Hieraus lassen sich wirtschaftlich größenabhängige Prüfungs- (§ 316 Abs. 1 HGB) und Publizitätspflichten (z.B. § 326 HGB)<sup>24</sup> und besondere Anforderungen bei Prüfungen von kapitalmarkt-orientierten Unternehmen (§ 319a HGB) und Banken oder Versicherung (§ 29 KWG) erklären.<sup>25</sup>

Externe Effekte können erstens in der Form vorliegen, dass die verlässliche Publizität eines Unternehmens auch die Reputation von bspw. hinsichtlich der Rechtsform oder des Marktsegments vergleichbarer Unternehmen erhöht und diesen dadurch Vorteile bringt.<sup>26</sup> Zweitens werden der Öffentlichkeit, z.B. potenziellen Investoren oder Finanzanalysten, die Kosten privater Informationssuche abgenommen.<sup>27</sup> Drittens erhöht verlässliche Publizität die Effizienz des Marktpreises des Unternehmens. Ein effizienter Marktpreis führt zu einem gesamtwirtschaftlichen Vorteilen aus einer effizienten Kapitalallokation über den Preismechanismus<sup>28</sup> und zum anderen zu einem verbesserten informationellen Schutz der Kleinanleger, da diese umso weniger eine Ausbeutung durch besser informierte Insider befürchten müssen, je mehr Informationen sich bereits im Marktpreis widerspiegeln.<sup>29</sup>

Außerdem sprechen für eine gesetzliche Regelung der Wirtschaftsprüfung mögliche Vorteile staatlicher Ausgestaltung von Rechnungslegung und Prüfung gegenüber einer privaten Festlegung auf Kontraktbasis auf Grund von Marktunvollkommenheiten, wie Transaktions- und Informationskosten. So erklärt *Kirchner* beispielsweise das Anknüpfen von Ausschüttungsansprüchen der Vielzahl von Kapitalgebern eines Unternehmens an den Bilanzgewinn mit der Ersparnis von Transaktionskosten.<sup>30</sup> Auch ist die Verpflichtung zur Einhaltung von institutio-

nell festgelegten Prüfungsanforderungen glaubwürdiger als zur Einhaltung von rein privat festgelegten Anforderungen. Empirisch lässt sich dies für Unternehmen aus Ländern mit schwachen staatlichen Institutionen beobachten, die eine Verpflichtung zu verlässlicher Publizität besonders glaubhaft durch die Inanspruchnahme stärkerer Institutionen signalisieren können, beispielsweise indem sie sich durch eine zusätzliche Börsennotierung in den USA (*cross-listing*) dem SEC-Recht unterwerfen.<sup>31</sup>

- 20 Vgl. *Verrecchia, Robert E.*, Essays on disclosure, *Journal of Accounting and Economics* 2001, 97, 164 f. Empirische Anzeichen hierfür finden sich bspw. bei *Leuz, Christian/Verrecchia, Robert E.*, The economic consequences of increased disclosure, *Journal of Accounting Research* 2000, 91.
- 21 Vgl. *Ultramares Corp. v. Touche*, 255 N.Y. 170, 174 N.E., 441, 448.
- 22 Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts, in: BT-Drucksachen 10/317, hier S. 63.
- 23 Vgl. *United States v. Arthur Young & Co et al*, Supreme Court of the United States, No. 82-687 465 U. S. 805 (1984), 818.
- 24 Vgl. *Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin*, Rechnungslegung nach HGB und der verfassungsrechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung, in: Thomas R. Fischer und Reinhold Hömberg (Hrsg.), Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung, Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, FS Baetge, 1997, 3, 17 f.
- 25 Aus diesen externen Effekten lässt sich auch die Sozialbindung des Eigentums erklären, aus der sich ebenfalls die größenabhängigen Zusatzanforderungen ableiten lassen. Vgl. *Budde, Wolfgang Dieter*, Rechenschaftslegung im Spannungsfeld des Grundgesetzes, in: Wolfgang Ballwieser u.a. (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt, FS Moxter, 1994, 34, 35.
- 26 Vgl. *Dye, Ronald A.*, Mandatory versus voluntary disclosures: The cases of financial and real externalities, *The Accounting Review* 1990, 1. Ähnliche Argumente in Bezug auf die Rechtsform der Aktiengesellschaft finden sich auch schon bei *Schulze-Osterloh, Joachim*, Zur öffentlichen Funktion des Abschlussprüfers, ZGR 1976, 411, 412 f. Empirische Hinweise hierfür finden *Bushee, Brian J./Leuz, Christian*, Economic consequences of SEC disclosure regulation: Evidence from the OTC bulletin board, *Journal of Accounting and Economics* 2005, 233.
- 27 Vgl. *Verrecchia, Robert E.*, The use of mathematical models in financial accounting, *Journal of Accounting Research* 1982, 1, 29–37.
- 28 Vgl. *Coffee, John C.*, Market failure and the economic case for a mandatory disclosure system, *Virginia Law Review* 1984, 717, 734 f.
- 29 Vgl. *Wüstemann, Jens*, Disclosure regimes and corporate governance, *Journal of Institutional and Theoretical Economics* 2003, 717, 719.
- 30 Vgl. *Kirchner, Christian*, Bilanzrecht und neue Institutionenökonomik: Interdisziplinäre Überlegungen, in: Wolfgang Dieter Budde u.a. (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, FS Beisse, 1997, 269, 277–279.
- 31 Vgl. *Coffee, John C.*, The future as history: The prospects for global convergence in corporate governance and its implications, *Northwestern University Law Review* 1999, 641, 673–676. Empirische Hinweise hierzu finden sich bei *Hail, Luzi/Leuz, Christian*, Cost of capital and cash flow effects of U.S. cross-listings, ecki Working Paper 2004, abrufbar unter <http://ssrn.com/abstract=549922>.

## II. Informationsfunktion des Wirtschaftsprüfers

### 1. Gesetzlicher Zweck der Informationsfunktion in wirtschaftlicher Betrachtungsweise

Neben der Beglaubigungsfunktion besitzt der Wirtschaftsprüfer eine Informationsfunktion. Diese zeigt sich zum einen im Bestätigungsvermerk, in dem auch auf die Risiken einzugehen ist, die den Fortbestand des geprüften Unternehmens gefährden (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB), zum anderen im Prüfungsbericht, in dem unter anderem zur Beurteilung der Lage des geprüften Unternehmens Stellung zu beziehen und auf entdeckte Unregelmäßigkeiten und Verstöße gegen gesetzliche Bestimmung einzugehen ist (§ 321 Abs. 1 HGB).<sup>32</sup>

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise lässt sich diese Funktion mit Kostenvorteilen für die Gruppen erklären, denen der Wirtschaftsprüfer seine »bei Durchführung der Prüfung« erlangten Kenntnisse mitteilt (§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB).<sup>33</sup> Auch psychologisch lässt sich die Funktion des Wirtschaftsprüfers als Krisenwarner, aufbauend auf den Erkenntnissen von *Kahneman* und *Tversky*, erklären. So könnte der Manager bei drohender Insolvenz irrational risikofreudig handeln, da Personen in Verlustsituationen zu einem solchen Verhalten neigen.<sup>34</sup> Außerdem könnten sie die Lage ihres Unternehmens zu optimistisch einschätzen (*overconfidence*).<sup>35</sup> Der Wirtschaftsprüfer dürfte als Außenstehender hingegen weniger anfällig für ein solches Verhalten sein.<sup>36</sup>

### 2. Abgrenzung des Unternehmensinteresses von dem Interesse der Öffentlichkeit

#### a) Interesse des geprüften Unternehmens an der Information durch den Wirtschaftsprüfer

Die Bereitstellung von Informationen durch den Prüfungsbericht dient insbesondere der geprüften Gesellschaft. Dies ergibt sich daraus, dass der Empfänger des Prüfungsberichts grundsätzlich der Aufsichtsrat ist, der zum Handeln im Unternehmensinteresse verpflichtet ist.<sup>37</sup> Eine Nachfrage nach einer Berichterstattung durch den Wirtschaftsprüfer zeigt sich außerdem in der Nachfrage nach ausführlicheren Prüfungsberichten durch Aufsichtsräte oder nach dem *Management Letter* durch den Vorstand.<sup>38</sup> Auch international werden die Vorteile einer solchen internen Berichterstattung erkannt: Eine Ausweitung der Informationspflichten gegenüber Prüfungsausschüssen sehen sowohl der SOX (Sect. 203) als auch der Entwurf der 8. EG-Richtlinie (Art. 39 Nr. 3) vor.

#### b) Interesse der Öffentlichkeit an der Information durch den Wirtschaftsprüfer

Eine öffentliche Aufgabe kommt dem Wirtschaftsprüfer zu, soweit der Prüfungsbericht weiteren Adressaten auszuhandigen ist, wie bei Banken an die Deutsche Bundesbank (§ 26 KWG)<sup>39</sup> oder bei Versicherungen an das Bundesaufsichtsamt für Versicherungswesen (§ 59 VAG).<sup>40</sup> Der Wirtschaftsprüfer hat im Bestätigungsvermerk als Krisenwarner aufzutreten, obwohl dies auf Grund der Gefahr einer sich selbst erfüllenden Prognose (*self-fulfil-*

*ling prophecy*) kaum im Interesse des Managements oder aktueller Kapitalgeber liegt.<sup>41</sup> Eine solche Warnung vor insolvenzbedrohten, unrentablen Unternehmen (*whistle-blower function*) kann allerdings aus gesamtwirtschaftlicher Sicht sinnvoll sein, sofern sie eine ineffiziente Kapitalverwendung verhindern kann.<sup>42</sup>

## C. Rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers

### I. Funktion des Wirtschaftsprüfers als Indiz für seine rechtliche Stellung

Nach der Interessenstheorie ist für die Einordnung als öffentlich-rechtlich maßgeblich, dass das öffentliche Interesse an der Aufgabe im Vordergrund steht.<sup>43</sup> Problematisch ist aber an diesem Kriterium, dass der Begriff der öffentlichen Aufgabe sehr unscharf ist. Es versagt

32 Vgl. Böcking, Hans-Joachim, Die öffentliche Aufgabe des Wirtschaftsprüfers – Untersuchungs- und Redepflicht versus verbale Verschleierung, in: Marcus Lutter (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer als Element der corporate governance, 2001, 53, 60 f.; Böcking, Hans-Joachim/Orth, Christian, Mehr Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich durch eine Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung?, BFuP 1999, 418, 426–431.

33 Vgl. Rubnke, Klaus, Normierung der Abschlussprüfung, 2002, 26.

34 Vgl. Tversky, Amos/Kahneman, Daniel, The framing of decisions and the psychology of choice, Science 1981, 453.

35 Vgl. bspw. Langevoort, Donald C., Resetting the corporate thermostat: Lessons from the recent financial scandals about self-deception, deceiving others and the design of internal controls, Georgia Law Journal 2004, 285, 299–302.

36 Vgl. Wüstemann, Jens, Evaluation and response to risk: framework and German experience, Journal of Corporation Law 2004, 449, 454.

37 Vgl. Potthoff, Erich/Trescher, Karl, Das Aufsichtsratsmitglied: ein Handbuch für seine Aufgaben, Rechte und Pflichten, 4. Aufl. 1999, 115. Auch die Informationsweitergabe ist ihm auf Grund seiner Verschwiegenheitspflicht untersagt (§ 116 Abs. 2 AktG).

38 Vgl. Hommelhoff, Peter, Die neue Position des Abschlussprüfers im Kraftfeld der aktienrechtlichen Organisationsverfassung, BB 1998, 2567 u. 2625, 2629 f.

39 Für weitere Empfänger vgl. Hense, Burkhard, Der Prüfungsbericht hat zu viele Empfänger – auch ein Beitrag zur besseren Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, in: Gerhart Förschle u.a. (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel, FS Budde, 1995, 287.

40 Vgl. Treuberg, Hubert Graf von/Angermayer, Birgit, Die Ausgestaltung des Prüfungsberichts des Abschlussprüfers von Versicherungsunternehmen nach der neuen Prüfungsberichtsverordnung, WPg 1998, 839, 839.

41 Vgl. bspw. Hachmeister, Dirk, Die gewandelte Rolle des Wirtschaftsprüfers als Partner des Aufsichtsrats nach den Vorschriften des KonTraG, DStR 1999, 1453, 1459 f.

42 Vgl. Gilson, Ronald J./Kraakman, Reinier H., The mechanisms of market efficiency, Virginia Law Review 1984, 549, 613. Kritisch hierzu Stout, Lynn A., The unimportance of being efficient: An economic analysis of stock market pricing and securities regulation, Michigan Law Review 1988, 613.

43 Vgl. BVerwG, Urteil vom 3.12.1974 – I C 30/71, BVerwGE 47, 247, 250.

als Abgrenzungskriterium auch, da grundsätzlich jegliche Normsetzung ein öffentliches Interesse beinhaltet.<sup>44</sup> Darüber hinaus steht es im Ermessen des Staates, ob er eine öffentliche Aufgabe privat-rechtlich oder öffentlich-rechtlich regeln möchte.<sup>45</sup> Selbst wenn das öffentliche Interesse an der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers überwiegen sollte, lässt sich daher nicht direkt auf seine öffentlich-rechtliche Stellung schließen. Bedeutung kommt dem öffentlichen Interesse aber als Indiz innerhalb anderer Theorien zur Abgrenzung des öffentlich-rechtlichen Bereichs zu.<sup>46</sup>

## II. Rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers nach der modifizierten Subjektstheorie

### 1. Der Wirtschaftsprüfer übt kein staatliches Amt aus

Die herrschende Lehre grenzt den öffentlich-rechtlichen Bereich mit Hilfe der auf *Wolff* zurückgehenden modifizierten Subjektstheorie ab.<sup>47</sup> Nach dieser sind die Normen des zu Grunde liegenden Rechtsverhältnisses darauf zu untersuchen, ob diese ausschließlich von einem Träger öffentlicher Gewalt in der Funktion als solcher ausgeübt werden dürfen.<sup>48</sup> Der Wirtschaftsprüfer ist allerdings kein Träger eines staatlichen Amtes. Er ist kein Beamter und es ist ihm sogar ausdrücklich verboten, eine solche Position inne zu haben (§ 43a Abs. 3 Nr. 3 WPO).<sup>49</sup> Stattdessen zählt der Beruf des Wirtschaftsprüfers zu den freien Berufen (§ 1 Abs. 2 WPO).

### 2. Stellung des Wirtschaftsprüfers als Beliehener des Staats

Der Staat hat jedoch auch die Möglichkeit, hoheitliche Befugnisse auf private Rechtssubjekte, sogenannte Beliehene, zu übertragen.<sup>50</sup> Indiz für die Stellung des Wirtschaftsprüfers als Beliehener könnte sein, dass es sich bei der Pflichtprüfung um eine Vorbehaltsaufgabe handelt<sup>51</sup>, die ausschließlich von öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern ausgeführt werden darf (§ 2 Abs. 1 i.V.m. § 1 WPO).<sup>52</sup> Weitere vergleichbare Indizien hierfür sind die Ablegung eines Berufseides (§ 17 WPO) sowie die Pflicht zur Siegelführung (§ 48 WPO).<sup>53</sup> Sichergestellt werden soll durch diese Vorkehrungen der Schutz des öffentlichen Interesses an der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers<sup>54</sup>, weshalb auch von einem »staatlich gebundenen«<sup>55</sup> Beruf gesprochen werden kann.<sup>56</sup> Hoheitliche Befugnisse sind hiermit allerdings nicht verbunden, weshalb sich hieraus nur Anzeichen für eine öffentlich-rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers ergeben.<sup>57</sup>

Als formales Anzeichen für eine Stellung als Beliehener kann die staatliche Überwachung herangezogen werden, da es als »ungeschriebenes Prinzip des allgemeinen Verfassungsrechts« gilt, dass Beliehene staatlich zu überwachen sind.<sup>58</sup> International kam es in den vergangenen Jahren zu einer Stärkung der staatlichen Aufsicht über den Wirtschaftsprüfer. In den USA übernahm das quasi-staatliche PCAOB die Normsetzungsbefugnis und Disziplinaraufsicht über den Berufsstand, das auch den berufsständisch überwachten Peer Review ersetzte.<sup>59</sup> Auf europäischer Ebene ist die Einführung einer staatlichen

Beaufsichtigung der berufsständischen Berufsaufsicht geplant.<sup>60</sup>

Eine staatliche Aufsicht über die Berufsaufsicht ist in Deutschland durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) zum 1. 1. 2005 gesetzlich verankert worden. Die hierfür eingerichtete APAK übernahm die Aufsicht über die Berufsaufsicht der WPK und über den für das Peer Review zuständigen Qualitätskontrollbeirat (§ 57f WPO).<sup>61</sup> Eine zusätzliche staatliche Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer ergibt sich indirekt aus der zweistufigen Bilanzkontrolle durch die privat-rechtlich organi-

44 Vgl. *Schenke, Wolf-Rüdiger*, Verwaltungsprozessrecht, 9. Aufl. 2004, § 3 Rn. 102 f.

45 Vgl. GmS-OBG, Beschluss vom 10. 4. 1986 – GmS-OBG 1/85, NJW 1986, 2359, 2360. Kritisch hierzu *Renck, Ludwig*, Der Rechtsweg im gerichtlichen Verfahrensrecht – Vertragshandeln und Realakte, JuS 2000, 1001, 1002.

46 Vgl. *Kopp, Ferdinand O./Schenke, Wolf-Rüdiger*, in: Verwaltungsgerichtsordnung, 13. Aufl. 2003, § 40 Rn. 12 m.w.N.

47 Vgl. *Tettinger, Peter/Wahrendorf, Volker*, Verwaltungsprozessrecht, 2. Aufl. 2001, § 9 Rn. 8; *Menger, Christian Friedrich*, Zum Stand der Meinungen über die Unterscheidung von öffentlichem und privatem Recht, in: Christian Friedrich Menger (Hrsg.), Fortschritte des Verwaltungsrechts, FS Wolff, 1973, 149. Insgesamt existieren mehr als 20 Theorien zur Abgrenzung von öffentlichem und privatem Recht.

48 Vgl. *Schenke, Wolf-Rüdiger*, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 44), § 3 Rn. 104.

49 Ein Beamtenverhältnis ist nur bei Tätigkeit an wissenschaftlichen Instituten und als Lehrer an Hochschulen gestattet. § 43a Abs. 3 Nr. 3 i.V.m. § 43a Abs. 4 Nr. 2 WPO.

50 Vgl. *Steiner, Udo*, Urteilsanmerkungen, NJW 1975, 1797.

51 Vgl. BVerfG, Beschluss vom 8. 4. 1998 – 1 BvR 1773/96, DNotZ 1998, 754, 764. Der Wirtschaftsprüfer nimmt hiernach eine »unabhängige Organstellung in der Rechtspflege« ein.

52 Die hoheitliche Befugnis zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers wurde durch das Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz von den Landesbehörden auf die WPK übertragen. Vgl. *Kaiser, Sven*, Veränderungen beim Berufszugang zum Wirtschaftsprüfer durch die 5. WPO-Novelle, DSStR 2003, 995, 995.

53 Vgl. *Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin*, Sozietät zwischen Anwaltsnotar und Wirtschaftsprüfer, ZIP 1997, 101, 106.

54 Vgl. *Mai, Thomas R.*, Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Kapitalgesellschaft, 1993, 226.

55 Vgl. *Bethge, Herbert*, Der verfassungsrechtliche Standort der »staatlich gebundenen« Berufe, 1968, 9–12.

56 Die staatliche Bindung steht nicht der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers entgegen. Vgl. in Bezug auf den Rechtsanwalt *Steuber, Elgin*, Interessenkollision – eine globale Herausforderung für Rechtsanwälte, RIW 2002, 590, 595.

57 Vgl. *Mai, Thomas R.*, Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Kapitalgesellschaft (Fn. 54), 226; *Stein, Ekkehart*, Die Wirtschaftsaufsicht, 1967, 248.

58 Vgl. *Mai, Thomas R.*, Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft (Fn. 54), 229 (auch Zitat).

59 Vgl. *Mießig, Anke*, Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses: Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure und wenn ja, welche?, NZG 2004, 796, 800.

60 Vgl. Art. 31–34 des Entwurfs der 8. EG-Richtlinie.

61 Vgl. *Baetge, Jörg/Lienau, Achim*, Implikationen für Wirtschaftsprüfer durch das geplante Bilanzkontrollgesetz und Abschlussprüferaufsichtsgesetz, DB 2004, 2277, 2280.

sierte DPR und die staatliche BaFin.<sup>62</sup> Soweit diese Prüfungsinstanzen im Rahmen der stichprobenweisen Prüfung von Teilen ausgewählter Jahresabschlüsse auf Anzeichen von möglichen Mängeln bei der Prüfungsdurchführung stoßen, sind sie verpflichtet, dies an die WPK zu melden (§ 342b Abs. 8 HGB).<sup>63</sup> Durch diese verschiedenen Formen staatlicher Aufsicht<sup>64</sup> ist die Selbstverwaltung der Wirtschaftsprüfer in einem für einen freien Beruf in Deutschland bisher einmaligen Ausmaß eingeschränkt worden.<sup>65</sup>

Verfassungsrechtlich dürfen hoheitliche Befugnisse nur zur Ausübung einer Staatsaufgabe übertragen werden.<sup>66</sup> Gegen eine Einordnung der Wirtschaftsprüfung als Staatsaufgabe spricht, dass der Staat diese Aufgabe nie selbst ausgeübt hat.<sup>67</sup> Auch der historische Zweck der Einführung der Pflichtprüfung spricht eher gegen eine Staatsaufgabe, da der Wirtschaftsprüfer vor allem den Aufsichtsrat unterstützen sollte, der bei der Vielzahl der Unternehmenskrisen Anfang der 30-er Jahre<sup>68</sup> versagt habe.<sup>69</sup> Dagegen spricht auch die frühere Rechtsprechung des BGH, die den Wirtschaftsprüfer sogar als Organ des geprüften Unternehmens bezeichnete.<sup>70</sup>

Der Staat hat nun allerdings durch die Einrichtung eines *enforcement* die Bilanzprüfung zumindest in gewissem Maße zu einer Staatsaufgabe erklärt, wobei die »Subsidiarität staatlicher Intervention als Leitgedanke« erhalten blieb.<sup>71</sup> Die Aufgabe der staatlichen Bilanzaufsicht ist hierbei grundsätzlich mit der des Wirtschaftsprüfers vergleichbar, da trotz des Schlagworts der »Bilanzpolizei« von ihr ebenfalls keine Betrugsprüfung angestrebt wird.<sup>72</sup> Unterschiede bestehen insbesondere darin, dass der Prüfungsumfang geringer ist und nur ausgewählte Bilanzpositionen von einer Stichprobe von kapitalmarktorientierten Unternehmen geprüft werden (§ 342b Abs. 2 Satz 2 HGB i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 WpHG).<sup>73</sup> Die Aufgabe des Wirtschaftsprüfers könnte daher aus dieser Sicht als Staatsaufgabe zu qualifizieren sein.

### 3. Mögliche hoheitliche Befugnisse des Wirtschaftsprüfers

#### a) Auskunftsrechte

Für die Charakterisierung der Stellung des Wirtschaftsprüfers als öffentlich-rechtlich ist entscheidend, ob er hoheitliche Befugnisse besitzt, die sich in der eigenen Ausübung hoheitlicher Gewalt oder dem unmittelbaren Anknüpfen staatlicher Maßnahmen an sein Handeln zeigen. Hierin würde sich auch eine Überordnung des Wirtschaftsprüfers über das geprüfte Unternehmen zeigen, was nach der Subordinationstheorie ebenfalls für eine öffentlich-rechtliche Stellung sprechen würde.<sup>74</sup>

Der Wirtschaftsprüfer besitzt zur Wahrnehmung seiner Aufgaben weitreichende Auskunftsrechte. Diese erstrecken sich insbesondere auch auf für den Jahresabschluss relevante Tochtergesellschaften, die von dem geprüften Unternehmen zwischenzeitlich veräußert wurden.<sup>75</sup> Sie erfassen somit solche Rechte, die das geprüfte Unternehmen gar nicht selbst gewähren kann und die daher eine öffentlich-rechtliche Regelung erfordern.<sup>76</sup> Grenzen

ergeben sich allerdings daraus, dass der Wirtschaftsprüfer seine Auskunftsrechte nicht selbst auf dem Klageweg durchsetzen kann. Als eigene Möglichkeit zur Durchsetzung des Auskunftsrechts stehen dem Wirtschaftsprüfer die Einschränkung des Bestätigungsvermerks oder entsprechende Hinweise im Prüfungsbericht zur Verfügung.<sup>77</sup> Auskünfte kann er aber einerseits über den Auf-

62 Vgl. Baetge, Jörg/Tiele, Stefan/Matena, Sonja, Mittelbare Sicherung der Prüfungsqualität durch Enforcement geprüfter Jahres- und Konzernabschlüsse – Überlegungen aus ökonomischer Sicht, BFuP 2004, 201, 208–211.

63 Vgl. Baetge, Jörg/Lienau, Achim, Implikationen für Wirtschaftsprüfer durch das geplante Bilanzkontrollgesetz und Abschlussprüferaufsichtsgesetz (Fn. 61), 2278.

64 Vgl. für weitere staatliche Aufsichten, wie z.B. die Registergerichte, Westhoff, André O., Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses: Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure bezogen auf die Abschlussprüfer und wenn ja, welche?, DStR 2003, 2086 u. 2132, 2089.

65 Vgl. Heiminger, Klaus/Bertram, Klaus, Neue Anforderungen an Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG), DB 2004, 1737, 1737. »Keine verstärkte Regulierung der Berufsausübung« erwartet aber Schmidt, Manfred, Die 8. EU-Richtlinie: Anlass für eine verstärkte Regulierung der Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers?, WPg 2005, 202, 204–206.

66 Vgl. Mai, Thomas R., Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft, 1993, 227.

67 Zu diesem Kriterium vgl. Krautzberger, Michael, Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch Private, 1971, 47.

68 Konkurs gingen z.B. Nordwolle, Danat-Bank und Frankfurter Versicherungs AG. Vgl. Clemm, Hermann, Der Abschlussprüfer als Krisenwarner und der Aufsichtsrat, in: Josef Lanfermann (Hrsg.), Internationale Wirtschaftsprüfung, FS Havermann, 1995, 83, 86.

69 Vgl. Potthoff, Erich/Theisen, Manwel R., Organisationsrecht und Organisationswirklichkeit der Aktiengesellschaft, DB 1985, 53, 61 f.

70 Vgl. BGH, Urteil vom 15. 12. 1954 – II ZR 322/53, BGHZ 16, 17. Kritisch hierzu z.B. Westrick, Peter, Abschlussprüfung und Abschlussprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht, 1963, 32–35.

71 Vgl. Mattbeus, Daniela/Schwab, Martin, Fehlerkorrektur nach dem Rechnungslegungs-Enforcement: Privat Initiative vor staatlicher Intervention, BB 2004, 1099, Zitat 1100.

72 So der Vorsitzende der DPR Werner Brandt: »Wir sind nicht dazu da, kriminelle Bilanzmanipulationen aufzudecken«, zitiert nach o.V.: Alle fünf Jahre eine Kontrolle, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 8. 6. 2005, S. 20.

73 Vgl. Hommelhoff, Peter/Mattheus, Daniela, Verlässliche Rechnungslegung – Enforcement nach dem geplanten Bilanzkontrollgesetz, BB 2004, 93, 96; Kämpfer, Georg, Enforcementverfahren und Abschlussprüfer, BB 2005, Beilage 3, 13, 14.

74 Vgl. Schenke, Wolf-Rüdiger, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 44), § 3 Rn. 101.

75 Vgl. Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 4. Aufl. 1999, § 320 Rn. 16; Hense, Burkhard/Veltins, Michael A., in: Beck'scher Bilanzkommentar, 5. Aufl. 2003, § 320 Rn. 19.

76 Vgl. Mai, Thomas R., Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und prüfungspflichtiger Gesellschaft, 1993, 189–192.

77 Vgl. Jacobs, Otto H., Auskunftsrechte des Prüfers, in: Wolfgang Ballwieser u.a. (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl. 2002, Sp. 184, Sp. 190.

sichtsrat erlangen, der selber weitreichende und einklagbare Auskunftsrechte gegenüber dem Vorstand besitzt (§ 90 AktG).<sup>78</sup> Andererseits kann er sich an Gesellschafter, Gläubiger oder den Betriebsrat wenden, die die Kompetenz zur Beantragung von Zwangsgeldern besitzen (§ 335 HGB).<sup>79</sup> Es ist allerdings umstritten, ob es für die Qualifikation des Auskunftsrechts als hoheitliche Befugnis entscheidend ist, dass der Wirtschaftsprüfer dieses selbst durchsetzen kann.<sup>80</sup>

b) *Erteilung des Bestätigungsvermerks im Rahmen der Beglaubigungsfunktion*

Kein Hoheitsträger kann auf Grund eines nicht uneingeschränkt erteilten Bestätigungsvermerks Änderungen im Jahresabschluss verlangen.<sup>81</sup> Ausreichend für die Feststellung des Jahresabschlusses ist, dass überhaupt ein Bestätigungsvermerk erteilt wurde.<sup>82</sup> Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ist allerdings nötig für die Durchführung von Kapitalerhöhungen (§§ 204 Abs. 3 und 209 Abs. 3 AktG), wobei dies auch kein unmittelbares Anknüpfen staatlichen Handelns darstellt, da die Registergerichte auch eigene Prüfungen durchführen können (§ 210 Abs. 3 AktG).<sup>83</sup>

Das neu eingerichtete *enforcement* könnte einen weiteren Anknüpfungspunkt staatlichen Handelns an den Bestätigungsvermerk darstellen. Die Prüfstelle wird nach § 342b Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 HGB unter anderem aktiv »bei Vorliegen von konkreten Anhaltspunkten für einen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften«, die sich z.B. aus einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk oder Versagungsvermerk ergeben könnten. Zu staatlichen Handlungen kommt es, wenn die DPR Verstöße aufdeckt und das Unternehmen die Mitarbeit verweigert. Denn dann wird die BaFin aktiv (§ 37p Abs. 1 Nr. 1 WpHG), die die Offenlegung von Bilanzfehlern erzwingen kann (§ 37q Abs. 2 WpHG). Ein unmittelbares Anknüpfen staatlicher Gewalt stellt dies allerdings nicht dar.

c) *Redepflichten im Rahmen der Informationsfunktion*

An die Redepflichten im Bestätigungsvermerk knüpft über das oben genannte hinaus kein staatliches Handeln an.<sup>84</sup> Auch die Berichtspflichten gegenüber dem Aufsichtsrat können keine hoheitliche Befugnis darstellen, da dieser in eigenem Ermessen handeln darf und nicht gezwungen ist, bestimmte Schritte einzuleiten. Die unmittelbaren Rechtsfolgen des Prüfungsberichts bestehen darin, dass er zur Feststellung des Jahresabschlusses nötig ist, unabhängig von seinem Inhalt.<sup>85</sup>

Bei der Prüfung bestimmter Branchen hat der Wirtschaftsprüfer zusätzlichen Meldepflichten nachzukommen. So hat z.B. der Bankenprüfer auch über die Einhaltung von Eigenkapitalvorschriften (§ 29 Abs. 1 Satz 3, 4 KWG) und über Verstöße gegen das Geldwäschegesetz (§ 29 Abs. 2 Satz 1 KWG) in seinem Prüfungsbericht zu berichten, der auch an die Deutsche Bundesbank auszuhändigen ist (§ 26 Abs. 1 Satz 3 KWG). Zudem hat er eine drohende Insolvenz oder Gesetzesverstöße unverzüglich an diese zu melden (§ 29 Abs. 3 KWG). Ein Handeln der staatlichen Behörde liegt zwar in deren Ermes-

sen, dürfte aber bei schwerwiegenden Meldungen fast unumgänglich sein. Insoweit könnte eine hoheitliche Befugnis des Wirtschaftsprüfers vorliegen.

### III. Folgen der Rechtsstellung des Wirtschaftsprüfers

Die Zuordnung zum öffentlichen Recht ist wesentlich für die Bestimmung des Rechtswegs (§ 40 VwGO). So wären bei einer öffentlich-rechtlichen Stellung des Wirtschaftsprüfers bei Streitigkeiten über den Bestätigungsvermerk oder die Honorare des Wirtschaftsprüfers die Verwaltungsgerichte anzurufen.<sup>86</sup> Keine Auswirkungen ergeben sich allerdings, sofern spezialgesetzliche Vorschriften existieren, wie dies für den Gerichtsweg bei berufsrechtlichen Pflichtverletzungen (§ 72 ff. WPO)<sup>87</sup> oder den Haftungsvorschriften nach § 323 HGB der Fall ist.<sup>88</sup> Auskünfte, die der Wirtschaftsprüfer erteilt, würden unter das öffentliche Recht fallen<sup>89</sup> und es wäre zu prüfen, ob der Bestätigungsvermerk einen Verwaltungsakt darstellt.<sup>90</sup> Eine dadurch erforderliche analoge Anwendung verwaltungsrechtlicher Vorschriften würde zu einer gewissen Einengung des Ermessens des Wirtschaftsprüfers führen (§ 40 VvVfG).

Eine öffentlich-rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers hätte europarechtlich zur Folge, dass Wirtschaftsprüfungsdienstleistungen nicht unter den Anwendungsbereich des Vorschlags einer EU-Dienstleistungsrichtlinie fallen würden, da Tätigkeiten unter Ausübung hoheitlicher Gewalt hiervon ausgenommen sind (Art. 45 EG-

78 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, in: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 2000, § 320 Rn. 51.

79 Vgl. *Jacobs, Otto H.*, Auskunftsrechte des Prüfers (Fn. 77), Sp. 190.

80 Vgl. *Hönle, Bernd Michael*, Die Unabhängigkeit des aktienrechtlichen Abschlussprüfers, 1978, 46 f. A.A. *Mai, Thomas R.*, Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft (Fn. 54), 227.

81 Vgl. *Steiner, Udo*, Öffentliche Verwaltung durch Private, 1975, 138 f.

82 Vgl. *Erle, Bernd*, Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers, 1990, 61–63 m.w.N.

83 Dies ablehnend *Mai, Thomas R.*, Rechtsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft (Fn. 54), 228.

84 Vgl. C.II.3.b).

85 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen (Fn. 78), § 321 Rn. 30.

86 Nach bisheriger Auffassung sind die Landgerichte zuständig für Klagen, die den Bestätigungsvermerk betreffen. Vgl. *Erle, Bernd*, Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers (Fn. 82), 58.

87 Vgl. *Tettinger, Peter/Wahrendorf, Volker*, Verwaltungsprozessrecht (Fn. 47), § 9 Rn. 3.

88 Diese Haftungsvorschrift dürfte die Haftung aus Amtspflichtverletzungen nach § 839 BGB verdrängen. Vgl. *Schulze-Osterloh, Joachim*, Zur öffentlichen Funktion des Abschlussprüfers (Fn. 26), 421.

89 Vgl. *Kubla, Wolfgang/Hüttenbrink, Jost*, in: Wolfgang Kuhla (Hrsg.), Der Verwaltungsprozess, 3. Aufl. 2002, C 12.

90 Vgl. *Menger, Christian Friedrich*, Zum Stand der Meinungen über die Unterscheidung von öffentlichem und privatem Recht (Fn. 47), 151 f.

Vertrag).<sup>91</sup> Dies wäre auch grundsätzlich wünschenswert, da eine Harmonisierung der Wirtschaftsprüfungsdienstleistungen auf Grund ihrer besonderen Stellung über die 8. EG-Richtlinie angestrebt wird.<sup>92</sup> Die Europäische Kommission vertritt allerdings implizit die Auffassung, dass der Wirtschaftsprüfer keine hoheitliche Gewalt ausübt, da sie es als notwendig ansieht, seine Tätigkeit explizit in Art. 17 Ziffer 15 der Richtlinie von wesentlichen Vorschriften zu befreien.

#### D. Spannungsfeld von Funktion und rechtlicher Stellung des Wirtschaftsprüfers

##### I. Problematik fehlender hoheitlicher Rechte trotz öffentlicher Funktion

Die Betonung der öffentlichen Funktion des Wirtschaftsprüfers erfolgt ohne die Zuweisung einer klaren öffentlich-rechtlichen Stellung. Denn es sind fast ausschließlich seine öffentlichen Verpflichtungen erhöht worden, beispielsweise in Form verstärkter staatlicher Aufsicht oder erhöhten Unabhängigkeitsanforderungen, während seine hoheitlichen Rechte nicht gestärkt wurden. Dies könnte seine effektive Aufgabenerfüllung beeinträchtigen, die außerdem durch zusätzliche unternehmensinterne Verpflichtungen erschwert wird. So hat er seit der Verabschiedung des KonTraG direkt an den Aufsichtsrat in Form des Prüfungsberichts (§ 321 Abs. 5 Satz 2 HGB) und auf der Bilanzsitzung zu berichten (§ 171 Abs. 1 Satz 2 AktG) und erhält auch den Prüfungsauftrag direkt von ihm (§ 111 Abs. 2 Satz 3 AktG).<sup>93</sup> Die Verpflichtungen sind so weitgehend, dass vertreten wurde, dass der Wirtschaftsprüfer primär »im Interesse des Aufsichtsrats tätig wird«. <sup>94</sup> Gleichzeitig hat der Wirtschaftsprüfer auch Treuepflichten einzuhalten. Diese ergeben sich aus Treu und Glauben (§ 242 BGB)<sup>95</sup> und aus der Verschwiegenheitspflicht (§ 323 Abs. 1 HGB).<sup>96</sup> Sie zeigen sich auch darin, dass Haftungsansprüche gesetzlich nur für das geprüfte Unternehmen vorgesehen sind (§ 323 Abs. 1 Satz 3 HGB).<sup>97</sup> Der BGH sprach daher dem Wirtschaftsprüfer in der Vergangenheit »eine Stellung wie ein Gesellschaftsorgan« zu.<sup>98</sup>

##### II. Lösungsvorschläge

###### 1. Bei Abschaffung der Doppelverpflichtung des Wirtschaftsprüfers

Insbesondere in den USA wird angezweifelt, ob der Wirtschaftsprüfer diese doppelte Verpflichtung sowohl gegenüber der Öffentlichkeit als auch gegenüber dem geprüften Unternehmen erfüllen kann, da niemand gleichzeitig Diener zweier Herren sein könne.<sup>99</sup> Als Antwort hierauf werden teils radikale Lösungen vorgeschlagen, die von einer Abschaffung der Pflichtprüfung<sup>100</sup> bis hin zu zusätzlicher Prüfung durch staatliche Stellen reichen.<sup>101</sup> Ronen fordert beispielsweise eine Abschaffung der Pflichtprüfung und Ersetzung dieser durch eine Bilanzversicherung, die im Falle eines Bilanzbetrugs eine Entschädigung an die Investoren zahlt. Das Versicherungs-

unternehmen erhält dafür Prämienzahlungen und die Möglichkeit, Prüfungen vorzunehmen.<sup>102</sup> Vorteil einer solchen Konstruktion wäre die klare Position des Prüfers, die in der Minimierung der erwarteten Schadenszahlungen der Versicherungsgesellschaft bestehen würde. Unabhängigkeitsvorschriften und Instanzen zu deren Sicherung wären nicht mehr notwendig. Bedenklich erscheint allerdings, ob eine alleinige Konzentration auf die private Funktion nicht zu kurz greift. Denn die Prüfung würde dann nur noch im Interesse der Versicherungsgesellschaft bzw. der durch die Versicherung geschützten Investoren

91 Hierzu darf die Tätigkeit allerdings nicht nur locker in die nationale Hoheitsgewalt eingebunden sein. Vgl. *Fischer, Hans Georg*, Die Rechtsstellung des deutschen Notars im Recht der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, *DNöZ* 1989, 467, 487–495.

92 Vgl. *Klaas, Helmut*, Der Vorschlag einer EU-Dienstleistungsrichtlinie und seine Auswirkungen auf den Berufsstand der deutschen Wirtschaftsprüfer, *WPg* 2004, 389, 392.

93 Vgl. *Mattheus, Daniela*, Die gewandelte Rolle des Wirtschaftsprüfers als Partner des Aufsichtsrats nach dem KonTraG, *ZGR* 1999, 682, 687.

94 Vgl. *Hachmeister, Dirk*, Die gewandelte Rolle des Wirtschaftsprüfers als Partner des Aufsichtsrats nach den Vorschriften des KonTraG, *DStR* 1999, 1453, 1454.

95 Vgl. *Müller-Froelich, Peter*, Ist der Abschlussprüfer ein Organ der Aktiengesellschaft?, *WPg* 1972, 545, 551. Beispielsweise ist der Betrieb des Unternehmens durch die Prüfung geringst möglich zu behindern. Vgl. *Jacobs, Otto H.*, Auskunftsrechte des Prüfers (Fn. 77), Sp. 189.

96 Daneben existieren auch allgemeine Verschwiegenheitspflichten nach §§ 9f. WPO. Vgl. *Quick, Reiner*, Geheimhaltungspflicht des Abschlussprüfers: Strafrechtliche Konsequenzen bei Verletzung, *BB* 2004, 1490, 1490. Ob das Recht zur Entbindung von der Verschwiegenheit im Namen der geprüften Gesellschaft von dem Aufsichtsrat oder dem ausgeübt werden darf, ist nach den Änderungen durch das KonTraG umstritten. Vgl. *Mock, Sebastian*, Die Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers und Interessenkonflikte, *DB* 2003, 1996, 1998 f.

97 Eine Dritthaftung besteht in Ausnahmefällen. Vgl. BGH, Urteil vom 2. 4. 1998 – III ZR 245/96, *BGHZ* 138, 257; *Ebke, Werner F.*, Der Ruf unserer Zeit nach einer Ordnung der Dritthaftung des gesetzlichen Jahresabschlussprüfers, *BFuP* 2000, 549.

98 BGH, Urteil vom 24. 3. 1980 – II ZR 88/79, *BGHZ* 76, 338, 342; vgl. BGH, Urteil vom 15. 12. 1954 – II ZR 322/53, *BGHZ* 16, 17, 25.

99 Vgl. *Seligman, Joel*, No one can serve two masters: Corporate and Securities Law after Enron, *Washington University Law Quarterly* 2002, 449.

100 Vgl. *O'Connor, Sean M.*, Be careful what you wish for: How accountants and congress created the problem of auditor independence, *Boston College Law Review* 2004, 741, 824: »the American accountant/auditor is placed in the untenable position of the agent serving many masters with conflicting interests«.

101 Vgl. *Aronson, Neil H.*, Preventing future Enrons: Implementing the Sarbanes-Oxley Act of 2002, *Stanford Journal of Law, Business & Finance* 2002, 127, 147 f.

102 Vgl. *Ronen, Joshua*, Post-Enron Reform: Financial-Statement Insurance and GAAP revisited, *Stanford Journal of Law, Business & Finance* 2002, 39, 48–68. Zustimmend bspw. *Cunningham, Lawrence A.*, Choosing gatekeepers: The Financial Statement Insurance alternative to auditor liability, *University of California at Los Angeles Law Review* 2004, 413.

erfolgen, während eine Schutzwirkung für weitere Anspruchsgruppen, wie beispielsweise Arbeitnehmer, Kunden oder Lieferanten, nicht gegeben wäre.<sup>103</sup>

Eine Verstaatlichung hätte zwar ebenfalls den Vorteil einer klaren Positionierung des Wirtschaftsprüfers als Vertreter des öffentlichen Interesses. Hierbei würde aber die private Funktion des Wirtschaftsprüfers vernachlässigt werden, insbesondere seine Hilfsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat. Zweifelhaft dürfte auch die Effizienz einer mit staatlichem Zwang durchgeführten Prüfung sein, die wohl mit ähnlichen Problemen wie eine Betrugsprüfung zu kämpfen hätte.<sup>104</sup> Schwierig dürfte auch die effiziente Ausgestaltung einer entsprechend großen Behörde sein.

## 2. Bei Beibehaltung der Doppelverpflichtung des Wirtschaftsprüfers

Gestärkt werden sollte aber die Rolle des Wirtschaftsprüfers innerhalb des Konflikts, der sich aus seiner Doppelrolle ergibt, beispielsweise durch Verleihung hoheitlicher Rechte. So könnten ihm wie von *Budde/Steuber* gefordert Mittel zur Durchsetzung seiner Auskunftsrechte verliehen werden<sup>105</sup>, wie dies in Großbritannien kürzlich erfolgte.<sup>106</sup> Des Weiteren wird eine Stärkung der Rolle des Wirtschaftsprüfers als »whistleblower« gefordert durch Ausweitung der Redepflichten gegenüber der Öffentlichkeit oder Behörden. Entsprechende Redepflichten bestehen in Frankreich im Falle von Betrug oder drohender Insolvenz gegenüber von Behörden<sup>107</sup>, weshalb der Wirtschaftsprüfer dort als »an adjunct of the state«<sup>108</sup> gesehen wird, oder in Schweden gegenüber den Investoren auf der Hauptversammlung.<sup>109</sup> Die Verleihung hoheitlicher Rechte zur Erfüllung seiner öffentlichen Aufgabe würde den Prüfer auch in die Pflicht nehmen, seiner öffentlichen Verantwortung gerecht zu werden.<sup>110</sup> Eine solche stärkere Betonung seiner Eigenverantwortlichkeit (§ 43 WPO) erscheint sinnvoller als die Schaffung weiterer Überwachungsinstanzen, die dem Wirtschaftsprüfer diese Verantwortung eher abnehmen.<sup>111</sup>

Eine Stärkung der Position des Wirtschaftsprüfers könnte auch durch klare und rechtsverbindliche Prüfungsnormen erreicht werden. Hierzu sollte zunächst sichergestellt werden, dass die APAK ihre Normsetzungsbefugnis auf nationaler (§ 66a Abs. 1 WPO)<sup>112</sup> und europäischer Ebene im Rahmen des geplanten *endorsement* internationaler Prüfungsstandards (Art. 26 Abs. 1 des Entwurfs der 8. EG-Richtlinie) nutzt.<sup>113</sup> Das nötige Fachwissen zur Erfüllung dieser Aufgabe könnte die APAK noch besser aufbauen, wenn ihr auch die direkte fachliche Berufsaufsicht übertragen würde.<sup>114</sup> Eine Bündelung der Aufgabe der Normsetzung und Normüberwachung erscheint auf Grund wahrscheinlicher positiver *spill-over*-Effekte sinnvoll. Vorteilhaft wäre zudem, dass eine klare Verantwortlichkeit gegenüber der Öffentlichkeit in Form der staatlichen Aufsichtsbehörde entstehen würde.

Der Gesetzgeber sollte sich aber auch der Grenzen von Regulierung bewusst sein. Vor allem sollte er darauf achten, dass durch die zunehmende Kontrolle nicht das im

Berufseid (§ 17 WPO) betonte Berufsethos des freien und verantwortungsbewussten Wirtschaftsprüfers gefährdet wird.<sup>115</sup>

## E. Thesenförmige Zusammenfassung

1. Bei den international und national erfolgenden Verschärfungen der staatlichen Aufsicht über die Wirtschaftsprüfer wird als Zweck die Sicherstellung der Funktions-

103 Aus diesem Grund eine Selbstregulierung auf dem Gebiet der Corporate Governance ablehnend *Kaserer, Christoph/Bress, Stefan*, Neuere Entwicklungen der Corporate Governance auf dem Prüfstand – Eine ökonomische Perspektive, in: Peter Hommelhoff u.a. (Hrsg.), *Handbuch Corporate Governance: Leitung und Überwachung börsennotierter Unternehmen in der Rechts- und Wirtschaftspraxis*, 2003, 77, 84 f.

104 Vgl. *Ludewig, Rainer*, Abschlussprüfung und kriminelle Energien im Unternehmen, in: Josef Lanfermann (Hrsg.), *Internationale Wirtschaftsprüfung*, FS Havermann, 1995, 397, 410 f.

105 Vgl. *Budde, Wolfgang Dieter/Steuber, Elgin*, Der Bilanzpolitist und seine Rechte – Eine Rolle für den Abschlussprüfer (Fn. 1), 133, 143.

106 Vgl. die Änderung durch den Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act 2004, abrufbar unter <http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2004/20040027.htm>.

107 Vgl. *Charron, Claude*, Prüfungsgrundsätze, in: Kommission der Europäischen Gemeinschaft (Hrsg.), *Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union*, 1996, 177, 178.

108 *Baker, C. Richard/Mikol, Alain/Quick, Reiner*, The future of the accountancy profession in Europe, Part II, *The European Accounting Review* 2001, 763, 772.

109 Vgl. *Gröjer, Jan-Erik/Catasús, Bino*, The Opacity of Transparency – the Auditor at the Annual General Meeting, Paper for presentation at the 28th Annual Meeting of the European Accounting Association 2005, abrufbar unter [http://www.handels.gu.se/ea2005/Paper\\_Poster\\_database/AUD/AUD036\\_abstract.htm](http://www.handels.gu.se/ea2005/Paper_Poster_database/AUD/AUD036_abstract.htm). Für Deutschland vgl. *Schwegler, Iren*, Die Stellung des Wirtschaftsprüfers zu den Organen Hauptversammlung, Aufsichtsrat und Vorstand, BB 1995, 1683, 1683.

110 Vgl. zum Verhältnis von Verantwortung und Verantwortlichkeit bereits *Wüstemann, Gerd*, Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants, 1975, 24–26.

111 Es droht außerdem ein unendlicher Kontrollregress. Vgl. *Baetge, Jörg/Lienau, Achim*, Implikationen für Wirtschaftsprüfer durch das geplante Bilanzkontrollgesetz und Abschlussprüferaufsichtsgesetz (Fn. 61), 2281.

112 Vgl. *Heininger, Klaus/Bertram, Klaus*, Neue Anforderungen an Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) (Fn. 65), 1739.

113 Eine berufsständische Organisation wie die WPK könnte diese Aufgaben nicht übernehmen, da ihre Normsetzungskompetenz verfassungsrechtlich auf die Festlegung einer Berufssatzung beschränkt ist (§ 4 Abs. 1 WPO). Vgl. BVerfG, Beschluss vom 14.7.1987 – Az. 1 BvR 537/81 u. Az. 1 BvR 195/87, NJW 1988, 191, 193.

114 Vgl. bereits *Richter, Martin*, Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, 1975.

115 Vgl. *Moxter, Adolf*, Wirtschaftsprüfung und Zeitgeist, WPg 1981, 579; *Eibelschäuser, Manfred/Kraus-Grünewald, Marion*, Aufgabe und Auftrag des Abschlussprüfers, WPg-Sonderheft 2004, S. 107, S. 114.

fähigkeit der Kapitalmärkte betont. Dieser öffentliche Zweck lässt sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit der Funktion der Erhöhung der Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses durch den Wirtschaftsprüfer im Interesse der Öffentlichkeit erklären. Gleichzeitig hat der Wirtschaftsprüfer auch Funktionen im Unternehmensinteresse zu erfüllen, die insbesondere in seiner Unterstützungsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat besteht.

2. Die öffentliche Funktion des Wirtschaftsprüfers ist nur ein Indiz für eine mögliche öffentlich-rechtliche Stellung des Wirtschaftsprüfers. Nach der herrschenden Lehre muss der Wirtschaftsprüfer hierfür zu hoheitlichen Befugnissen ermächtigt sein, die ausschließlich von einem Träger hoheitlicher Gewalt ausgeübt werden dürfen. Hierfür spricht seine öffentliche Bestellung, die Pflicht zur Siegelführung, die nun stärkere staatliche Aufsicht und die Übernahme der Bilanzprüfung als staatliche Aufgabe im Rahmen des *enforcements*. Die eigenen Durchsetzungsrechte des Wirtschaftsprüfers sind allerdings weiterhin begrenzt. Auch unmittelbares staatliches Handeln knüpft hieran zumeist nicht an, auch wenn die Erteilung des Bestätigungsvermerks und die Erfüllung der

Redepflichten gewisse rechtliche und insbesondere faktische Folgen haben. Eine öffentlich-rechtliche Stellung hat der Wirtschaftsprüfer daher momentan noch nicht inne.

3. Der Wirtschaftsprüfer hat gleichzeitig eine private und eine öffentliche Aufgabe zu erfüllen. Die Schwierigkeiten der Erfüllung einer solchen Doppelaufgabe führten in den USA zu teils radikalen Reformvorschlägen bis hin zur Abschaffung der Pflichtprüfung und ihrer Ersetzung durch eine Bilanzversicherung. Die Doppelaufgabe ist allerdings der Rolle des Wirtschaftsprüfers inhärent und wirtschaftlich begründet, weshalb diese Vorschläge zu kurz greifen. Anzustreben ist stattdessen eine Stärkung der Position des Wirtschaftsprüfers innerhalb des Konflikts zwischen privater und öffentlicher Funktion. Hierzu empfiehlt sich eine Stärkung seiner hoheitlichen Rechte, eine klarere Verantwortlichkeit gegenüber der Öffentlichkeit und die Schaffung regelungsscharfer und rechtsverbindlicher Prüfungsnormen. Entscheidend für den weiteren Erfolg des Berufsstands ist aber insbesondere das verantwortungsbewusste Handeln eines jeden Wirtschaftsprüfers im Sinne des Berufsethos freier Berufe.