



Referentenentwurf eines Transparenz- und Publizitätsgesetzes

Am 27. November 2001 hat das Bundesministerium der Justiz den Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (kurz Transparenz- und Publizitätsgesetz, TransPuG) veröffentlicht. Der Referentenentwurf greift eine Reihe von Vorschlägen auf, die von der Regierungskommission "Corporate Governance" unter Vorsitz von Prof. Dr. Baums im Juli 2001 zur weiteren Entwicklung des Aktien- und Bilanzrechts unterbreitet wurden. Daneben sollen auch Empfehlungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) zum Bilanzrecht umgesetzt werden. Der Gesetzentwurf berücksichtigt jedoch bei weitem nicht alle Empfehlungen der Regierungskommission. Aus zeitlichen und technischen Gründen soll aber noch in dieser Legislaturperiode zumindest der wesentliche Teil umgesetzt werden. Weitere Umsetzungsstufen sollen sich dann der übrigen Empfehlungen annehmen. Der Gesetzentwurf kann über die Internetseite des Ministeriums abgerufen werden (<http://www.bmj.bund.de/images/11112.pdf>). Das Gesetzgebungsverfahren soll bis Mitte 2002 abgeschlossen sein.

Die Wirtschaftsprüferkammer hat zu dem Gesetzentwurf mit Schreiben vom 18. Januar 2002 Stellung genommen:

„Als Träger der beruflichen Selbstverwaltung aller Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer in Deutschland möchten wir unsere Ausführungen auf die unmittelbar für den Berufsstand wesentlichen Änderungsvorschläge des Referentenentwurfes eines Transparenz- und Publizitätsgesetzes (TransPuG) aufgreifen. Konkret betrifft dies die Vorschläge zur Anpassung der §§ 285 und 321 HGB.

1. Zu Art. 2 Ziff. 1b TransPuG [§ 285 Ziff. 16 HGB-E]
Wir begrüßen den über § 285 Ziff. 16 HGB-E gefundene Ansatz, im Anhang zum Jahresabschluß von Unternehmensseite künftig anzugeben, daß die nach § 161 AktG-E vorgeschriebene Entsprechungserklärung zum Corporate-Governance Kodex abgegeben und den Aktionären zugänglich gemacht worden ist. Zugestimmt werden kann auch der Begründung des Gesetzesentwurfes hierzu, daß die Erklärung über ihre Aufnahme in den Anhang des Jahresabschlusses somit zum Gegenstand der Jahresabschlußprüfung wird, insoweit aber nur eine formelle Prüfungspflicht des Abschlußprüfers bestehen kann, ob die in § 285 Ziff. 16 HGB-E gemachten Aussagen zutreffen. Der Prüfungsumfang in bezug auf die Erklärung nach § 161 AktG-E wird damit hinreichend verdeutlicht, wodurch weitergehenden Erwartungen an den Abschlußprüfer vorgebeugt wird.
Um dem Schutz der auf dem Kapitalmarkt investierenden Anleger durch eine erhöhte Transparenz und Publizitätspflicht kapitalmarktorientierter Unternehmen vollumfänglich Rechnung tragen zu können, sollte aber ferner überlegt werden, eine dem § 285 Ziff. 16 HGB-E entsprechende Regelung in § 314 HGB zum Anhang des Konzernabschlusses aufzunehmen. Andernfalls blieben Konzernabschlüsse, die den Kapitalmärkten ebenfalls als wesentliche Informationsquelle dienen, in diesem Zusammenhang unberücksichtigt.
2. Zu Art. 2 Ziff. 15 TransPuG [§ 321 HGB-E]
Dem mit der Änderung des § 321 HGB angestrebten Ziel, die im Prüfungsbericht gegebene Darstellung des Prüfungsergebnisses problemorientierter zu gestalten und damit den Ansatz des KonTraG konsequent fortzusetzen, möchten wir grundsätzlich

zustimmen.

Zu § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB-E:

Das Wegfallen der sog. Negativerklärung durch Anpassung des § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB-E ist dabei aus praktischen Erwägungen zu begrüßen. Diese Anpassung trägt zur Schließung einer erst durch das KonTraG geschaffenen Erwartungslücke bei. Begrüßt wird auch, daß durch die geplante Neuformulierung von § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB-E - wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt wird - eine rechtliche Subsumtion bei der Berichterstattung über Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder die Satzung erkennen lassen, entfallen kann. Daß damit bereits über Tatsachen berichtet werden muß, die Verstöße "erkennen lassen" und nicht bereits "darstellen" müssen, stellt lediglich eine Rückkehr zu der vor Inkrafttreten des KonTraG geltenden Regelung des § 321 Abs. 2 HGB-E dar und ist insoweit konsequent.

Zu § 321 Abs. 2 Satz 2 HGB-E:

Der in § 321 Abs. 2 Satz 2 HGB-E vorgesehene gesonderte Bericht über Beanstandungen, die nicht zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes geführt haben, für die Überwachung des geprüften Unternehmens aber gleichwohl von Bedeutung sind, kann zugestimmt werden. Der Berufsstand hat diesem Anliegen bereits durch IDW PS 450 ("Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen", vgl. Tz. 43 und 62) Rechnung getragen.

Zu § 321 Abs. 2 Satz 4 HGB-E:

§ 321 Abs. 2 Satz 4 HGB-E sieht vor, daß der Abschlußprüfer im Rahmen seiner Berichterstattung auch auf "wesentliche Bewertungsgrundlagen" eingehen soll, sowie darauf, "welchen Einfluß Änderungen in den Bewertungsgrundlagen einschließlich der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und Ausnutzungen von Ermessenspielräumen sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben".

Der Begriff der "Bewertungsgrundlage" im Sinne von § 321 Abs. Satz 4 HGB-E hat weder im Schrifttum noch in der Praxis bisher Verwendung gefunden. Insoweit würde ein neuer unbestimmter Rechtsbegriff geschaffen, der im Rahmen der Gesetzesbegründung weiter konkretisiert werden sollte.

Gewollt ist vermutlich eine Pflicht zur Analyse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Prüfungsbericht, bei der darauf einzugehen ist, welchen Einfluß wesentliche Änderungen in den zugrundeliegenden Sachverhalten ("Bewertungsgrundlagen") einschließlich der Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten und der Ausnutzung von Ermessenspielräumen sowie sachverhaltsgestaltende Maßnahmen insgesamt auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage haben.

Eine solche Analyse wurde von berufsständischer Seite bereits als Empfehlung in IDW PS 450, Tz. 73 ff. aufgegriffen (vgl. dort insbesondere unter Tz. 75 und 76) und ist insoweit zu begrüßen. Diese Empfehlung würde über den neuen § 321 Abs. 2 Satz 4 HGB-E als Berichtspflicht normiert.

Die Berichtspflicht wäre von weitreichender praktischer Bedeutung für die Berichterstattung, könnte im Ergebnis aber auch zu einer nicht unerheblichen Ausweitung ihres Umfangs führen. Dabei kann die hierzu erforderliche "Mehrarbeit" unter Umständen auch im Prüfungshonorar Niederschlag finden.

Daß im Sinne der Gesetzesbegründung mit der o.g. Analyse auch eine Steigerung der Aussagekraft und Problemorientierung des Prüfungsberichtes verbunden sein wird, ist wohl zutreffend. Einerseits würde die Position des Abschlußprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat gestärkt, andererseits böte der Prüfungsbericht dem Aufsichtsrat eine breitere Entscheidungsgrundlage.

Gleichwohl sollte aber auch erkannt werden, daß die Kernaussagen des Prüfungsberichtes nach bestehendem und geplantem Recht grundsätzlich gleich

blieben. Eine weitergehende Erläuterung von Bilanzposten über die Analyse hinaus würde über das traditionelle Verständnis der Aufgabenstellung der Abschlußprüfung hinaus gehen.

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, daß mit § 321 Abs. 2 Satz 4 HGB-E eine Erläuterungspflicht in Bewertungsfragen, die gem. § 284 Abs. 2 Ziff. 1, 3 und 4 HGB, bzw. § 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 3 HGB im Ansatz bereits dem Unternehmen zukommt, auf den Abschlußprüfer verlagert würde.

Ausgehend von der derzeitigen Diskussion um die "Corporate Governance" in Deutschland und den damit verbundenen Fragen zur Transparenz und Publizität der am Kapitalmarkt teilnehmenden Unternehmen, könnte auch eine Erweiterung der allgemeinen Erläuterungspflichten des Unternehmens in Bewertungsfragen im Anhang zum Jahresabschluß (§ 284 HGB), bzw. Konzernabschluß (§ 313 HGB) erwogen werden. Damit wäre zugleich gewährleistet, daß die Darstellung auch den Adressaten des Jahresabschlusses und der interessierten Öffentlichkeit zugänglich gemacht würde (§ 325 HGB). Der an den Aufsichtsrat gerichtete Prüfungsbericht könnte dies nicht gewährleisten.

Soweit § 321 Abs. 2 HGB dahingehend angepaßt würde, als der Abschlußprüfer im Prüfungsbericht entsprechend der Aussagen in IDW PS 450, Tz. 73 ff. grundsätzlich eine problemorientierte, analysierende Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und deren Entwicklung aufnehmen sollte, bestünden hiergegen keine Bedenken.“