



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

Körperschaft des
öffentlichen Rechts

www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen.asp

Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlußprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG)

hier: Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und Berichtspflichten des Abschlußprüfers

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit erstem Schreiben vom 23. Januar 2004 gegenüber dem Bundesministerium der Justiz zu dem Entwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes wie folgt Stellung genommen:

„Im Gesetzentwurf sind verschiedene Bereiche angesprochen. Zu den Aspekten betreffend die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers werden wir gesondert Stellung nehmen. Die vorliegende Stellungnahme wird sich auf Aspekte konzentrieren, die auf die Einführung internationale Rechnungslegungsstandards und die Berichtspflichten des Abschlußprüfers abzielen und für die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer von besonderer berufspolitischer Bedeutung sind.

Im einzelnen möchten wir zum Referentenentwurf folgende Anmerkungen machen:

1. Übergangsregelungen für den bisherigen § 292a HGB

Die Weiteranwendung der U.S.-GAAP und damit die weitere Anwendung des § 292a HGB ist nach Art. 57 Abs. 5 Satz 2 EGHGB-E in den Fällen des Art. 56 Satz 1 Nr. 2 EGHGB-E längstens bis zu dem Geschäftsjahr erlaubt, das vor dem 1. Januar 2007 begonnen hat. Art. 56 Satz 1 Nr. 2 EGHGB-E beschränkt die Anwendung jedoch auf die Fälle, in denen die Konzernmutter als Wertpapieremittentin auftritt. Dagegen erlaubt der bisherige § 292a HGB eine befreiende Konzernrechnungslegung nach U.S.-GAAP auch in den Fällen, in denen lediglich eine Konzerntochter als Wertpapieremittentin auftritt. Für diese Fälle ist im Referentenentwurf BilReG keine Übergangsregelung vorgesehen. Allein schon aus systematischen Gründen sollte auch für diese Fälle eine Übergangsregelung geschaffen werden.

2. Prüfungspflicht für die Konzernrechnungslegung nach Art. 4 IAS-Verordnung

Die Konzernrechnungslegungspflicht nach Art. 4 IAS-Verordnung gilt für kapitalmarktorientierte Unternehmen unmittelbar. Aus diesem Grund ist offenbar eine entsprechende Pflicht nicht in das HGB aufgenommen worden.

Damit stellt sich bei deutschen kapitalmarktorientierten Unternehmen, die nach der IAS-Verordnung Rechnung legen, die Frage, ob diese Rechnungslegung nach § 316 Abs. 2 HGB durch einen deutschen Abschlußprüfer zu prüfen ist. Es könnte z.B. die Auffassung vertreten werden, daß sich nach der Gesetzessystematik die Prüfungspflicht nach § 316 Abs. 2 HGB nur auf die Konzernrechnungslegung nach §§ 290-315a HGB erstreckt. Zumindest zur Klarstellung sollte deshalb entweder in § 315a HGB auf die Verpflichtung zur Konzernrechnungslegung nach Art. 4 IAS-Verordnung oder aber in § 316 Abs. 2 HGB auf die Prüfungspflicht für die Konzernrechnungslegung nach Art. 4 IAS-Verordnung gesondert hingewiesen werden.

3. Eingehen auf die Rechnungslegungsgrundsätze im Prüfungsbericht (§ 321 Abs.3 HGB-E)

§ 321 Abs. 3 HGB-E sieht vor, daß der Abschlußprüfer im Prüfungsbericht auf die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze eingehen soll. In bezug auf die Prüfungsgrundsätze ergab sich dies bereits aus dem bisherigen Wortlaut des § 321 Abs. 3 HGB und entspricht im übrigen bereits ständiger berufsständischer Praxis (vgl. auch IDW PS 450 n.F., Rz. 54).

Soweit auf die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze eingegangen werden soll, ist fraglich in welcher Tiefe dies erfolgen muß. Grundsätzlich ist auch nach der bisherigen Fassung des § 321 Abs. 3 HGB der Gegenstand der Abschlußprüfung gesondert zu erläutern, dies umfaßt auch den Hinweis auf die dem Jahres- oder Konzernabschluß zugrundeliegenden Rechnungslegungsstandards. Dies allein verlangen auch Art. 51a Abs. 1 lit. a) der Bilanzrichtlinie und Art. 37 Abs. 2 lit. a) der Konzernbilanzrichtlinie. Eine detaillierte Darstellung dürfte aber nicht Aufgabe des Abschlußprüfers sein. Der Wortlaut läßt jedenfalls nicht klar erkennen, wie weit die Ausführungen hier gehen sollen, so daß die Gefahr besteht, daß Dritte hiernach eine detaillierte Darstellung erwarten. Soweit dies verlangt würde, würden dem Abschlußprüfer aber Aufgaben auferlegt, die originär dem Rechnungsleger zukämen, etwa über eine Darstellung im Anhang.

Insofern möchten wir eine stärkere Anlehnung an den Wortlaut der Art. 51a Abs. 1 lit. a) der Bilanzrichtlinie und Art. 37 Abs. 2 lit. a) der Konzernbilanzrichtlinie anregen.

4. Offenlegung des Prüfungsberichts im Insolvenzfall – Dritthaftung (§ 321 a HGB-E)

Der neu eingeführte § 321a HGB-E dient dem Grunde nach dem Schutz und der Verteidigung des Abschlußprüfers in Fällen einer öffentlichen Diskussion um eine Unternehmensschiefelage und der Vermutung einer mangelhaften Prüfung. Die Regelung ist insofern zu begrüßen.

Fraglich ist aber, ob der Regelungsvorschlag nicht negative haftungsrechtliche Konsequenzen mit sich zieht, indem durch die Offenlegung von Gesetzes wegen Dritte in den Adressatenkreis des Prüfungsberichtes einbezogen würden. Gerade in Insolvenzfällen ist die Neigung der Gläubiger und Gesellschafter sehr groß, gegenüber dem Abschlußprüfer Haftungsansprüche geltend zu machen.

Es sollte daher klargestellt werden - z.B. über ein Verweis in Satz 5 -, daß der Abschlußprüfer vom auskunftsbegehrenden Gläubiger oder Gesellschafter nicht über § 323 Abs. 2 HGB hinaus in Anspruch genommen werden kann. Ansonsten müßte der Abschlußprüfer seine Haftung zunächst über einen Auskunftsvertrag mit dem betreffenden Gläubiger oder Gesellschafter individuell eine Haftungsbegrenzung vereinbaren. Dies könnte bei einer möglichen Vielzahl von Gläubigern oder Gesellschaftern zu einem unüberschaubaren Aufwand führen und würde – im Gegensatz zu einer gesetzlichen Regelung – nicht die abschließende Rechtssicherheit bieten.

5. Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB-E)

a. Risiken, die den Fortbestand eines Konzernunternehmens gefährden (§ 322 Abs. 2 Satz 3 HGB-E)

Ausweislich der Begründung stimmen die § 322 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB-E mit § 322 Abs. 2 HGB überein. Jedoch ist in § 322 Abs. 2 Satz 3 HGB-E zusätzlich die Verpflichtung aufgenommen worden, daß auch auf Risiken, die den Fortbestand eines Konzernunternehmens gefährden, gesondert einzugehen ist. Hieraus kann geschlossen werden, daß in einem Bestätigungsvermerk zum Konzernabschluß auch auf Risiken, die den Fortbestand eines relativ unbedeutenden Tochterunternehmens einzugehen ist, selbst wenn der Konzern insgesamt oder zumindest in seinen wesentlichen Teilen hierdurch nicht gefährdet ist. Entsprechend dem Grundsatz der Materiality, sollte nur auf solche Risiken eingegangen werden müssen, die den Fortbestand des Mutterunternehmens oder wesentlicher Tochterunternehmen gefährden.

b. Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften (§ 322 Abs. 3 Satz 1 HGB-E)

Anders als nach § 322 Abs. 1 Satz 3 HGB soll der Abschlußprüfer nunmehr nach § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB-E zusätzlich bestätigen, daß der Jahres- oder Konzernabschluß den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Eine entsprechende Pflicht gab es vor dem KonTraG. Sie wurde im Rahmen des KonTraG herausgenommen, um Mißverständnisse zu vermeiden (vgl. Begr. RegE, BR-Drucks. 872/97, S. 78 = Ernst/Seibert/Stückert, KonTraG, S. 104). Dafür wurde die Aussage aufgenommen, daß die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat, was im Kern einer Bestätigung der Gesetzmäßigkeit gleichkommt, da der Abschlußprüfer nach § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB die Gesetzmäßigkeit zu prüfen hat.

Da der Abschlußprüfer nach § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB-E künftig weiterhin zu bestätigen hat, daß die nach § 317 HGB durchgeführte Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat, führt die Wiedereinfügung der Bestätigung der Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften zu einer Doppelbestätigung ein und desselben Sachverhalts. Für ein Weglassen der Wiedereinfügung spricht insbesondere auch, daß § 322 HGB künftig gleichermaßen für die Prüfung des Konzernabschlusses nach Art. 4 IAS-Verordnung sowie für die Prüfung des Einzelabschlusses nach § 324a Abs. 1 i.V.m. § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E gelten soll.

c. Einschränkung aufgrund von Prüfungshemmnissen (§ 322 Abs. 4 und 5 HGB-E)

Im vorliegenden Entwurf regelt § 322 Abs. 4 HGB-E das Erfordernis der Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks aufgrund von Einwendungen sowie die entsprechenden Rechtsfolgen. Dagegen regelt § 322 Abs. 5 HGB-E das Erfordernis der Versagung aufgrund von Prüfungshemmnissen sowie die Rechtsfolgen. Nicht geregelt ist damit, daß eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks auch aufgrund von Prüfungshemmnissen erforderlich sein kann (vgl. IDW PS 400, Rz. 50 ff.) und entsprechende Rechtsfolgen bestehen. Aus systematischen Gründen sowie der Vollständigkeit halber sollte diese Lücke geschlossen werden.

6. Prüfung des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E (§ 324a HGB-E)

Nach § 324a Abs. 1 Satz 1 HGB-E sollen die Prüfungsvorschriften für den Jahresabschluß (§§ 316-324 HGB) auf die Prüfung des Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a Satz 1 HGB-E entsprechend angewandt werden. Nach dem Wortlaut würde dies bedeuten, daß auch ein gesonderter Prüfungsbericht (§ 321 HGB) für die Prüfung des Einzelabschlusses zu erstellen ist. Da jedoch viele Teile deckungsgleich sind, sollte es aus Kosten- und Effizienzgründen zulässig sein, den Prüfungsbericht zum Einzelabschluß mit dem Prüfungsbericht zum Jahresabschluß zusammenzufassen.“