



**Kabinettsentwurf des Gesetzes zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlußprüfung vom 21. April 2004 (Bilanzrechtsreformgesetz - BilReG)**

**Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer**

Die Wirtschaftsprüferkammer hat mit Schreiben vom 10. Juni 2004 gegenüber den Wirtschaftsministerien der Länder zum Kabinettsentwurf eines Bilanzkontrollgesetzes wie nachfolgend wiedergegebene Stellung genommen:

**1. 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, bleibt offen, 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 Aufgaben auferlegt, die originär bereits dem Rechnungsleger zukommen. So haben auch die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens nach §§ 284 Abs. 2 Nr. 1 bzw. 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB und nach IAS 1 (Rn. 91 ff, insbesondere Rn. 97-101) die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze detailliert im Anhang darzustellen.

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.

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

Der neu eingeführte § 321a HGB-E dient auch dem Schutz und der Verteidigung des Abschlußprüfers in Fällen einer öffentlichen Diskussion um eine Unternehmensschieflage 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 vermeintliche Haftungsansprüche geltend zu machen.

Der im Vergleich zum Referentenentwurf neu eingeführte Absatz 1 Satz 2, wonach der Anspruch zur Einsicht des Prüfungsberichtes sich gegen denjenigen richtet, der diesen in Besitz hat, dürfte nichts an den möglichen haftungsrechtlichen Implikationen ändern. Im Gegenteil: Danach könnte der Prüfungsbericht auch ohne Kenntnis des Abschlußprüfers zur Einsicht weitergegeben werden, wodurch dieser aber den Überblick über den Verteiler des Prüfungsberichtes und – im Haftungsfall - mögliche Anspruchsgegner verlieren kann. Aus diesem Grund sehen die von Abschlußprüfern verwendeten Allgemeinen Auftragsbedingungen grundsätzlich vor, daß die Weitergabe des Berichtes nach vorheriger Anzeige nur mit schriftlicher Zustimmung zulässig ist.

Um den der Vorschrift auch zugrundeliegenden Schutzgedanken für den Abschlußprüfer nicht in das Gegenteil zu wandeln, sollte z.B. über einen entsprechenden Hinweis in der Begründung sichergestellt werden, daß aus der Offenlegung des Prüfungsberichtes unmittelbar keine haftungsrechtlichen Ansprüche gegen den Abschlußprüfer abgeleitet werden können.

## **3. Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB-E)**

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

Nach dem Kabinettsentwurf 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/Stuckert, 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.

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

Zu begrüßen ist, daß entsprechend unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf klar gestellt wurde, daß eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks auch aufgrund von Prüfungshemmnissen erforderlich sein kann und entsprechende Rechtsfolgen bestehen. Aus Gründen der Systematik und Rechtssicherheit wäre jedoch eine ausdrückliche gesetzliche Klarstellung wünschenswert, daß nicht nur die Versagung des Bestätigungsvermerks, sondern auch Einschränkungen gleichermaßen aufgrund von Einwendungen (Absatz 4) und Prüfungshemmnisse (Absatz 5) möglich sind.

#### **4. Zusammenfassung der Bestätigungsvermerke nach § 325 Abs. 3a Satz 2 HGB-E**

Bislang durften der Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht zum Konzernabschluß und Jahresabschluß des Mutterunternehmens nach § 298 Abs. 3 Satz 3 HGB zusammengefaßt werden, wenn auch der Konzernanhang und der Anhang zum Jahresabschluß des Mutterunternehmens zusammengefaßt und der Konzernabschluß und der Jahresabschluß des Mutterunternehmens gemeinsam offengelegt werden. Diese Regelung ist ausweislich der Begründung aufgrund der Neuregelung in § 325 Abs. 3 Satz 2 HGB-E entfallen, die eine solche Zusammenfassung für einen weiten Kreis von Fallgestaltungen ermöglicht.

In der Tat sind Fälle, in denen die Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte zusammengefaßt werden dürfen, vielfältiger geworden. Voraussetzung ist lediglich, daß der Konzernabschluß zusammen mit dem Jahresabschluß oder dem Einzelabschluß des Mutterunternehmens bekanntgemacht wird. Danach kommt beispielsweise auch eine Zusammenfassung der Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte in Betracht, wenn der Konzernabschluß nach HGB und der Einzelabschluß nach IAS (§ 325 Abs. 2a HGB-E) aufgestellt wurde oder der Konzernabschluß nach IAS (§ 315a HGB-E) und der Jahresabschluß des Mutterunternehmens nach HGB. Sicherlich liegt die Entscheidung darüber, ob in diesen Fäl-

len die Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte zusammengefaßt werden, beim Abschlußprüfer.

Eine andere Frage ist jedoch, ob der Gesetzgeber in diesen Fällen, in denen die Abschlüsse nach unterschiedlichen Standards aufgestellt werden, die Zusammenfassung der Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte zulassen sollte. Würde die vorgesehene gesetzliche Regelung beibehalten, könnten zusammengefaßte Bestätigungsvermerke, die unter Umständen nicht mehr hinreichend klar und übersichtlich sind, auch seitens der Berufsaufsicht (Wirtschaftsprüferkammer oder Berufsgerichtsbarkeit) kaum geahndet werden.

#### **5. Zusammenfassung des Anhangs zum Konzernabschluß und zum Einzelabschluß nach § 325 Abs. 2a HGB-E**

Wie bisher kann nach § 298 Abs. 3 HGB der Konzernanhang nach HGB mit dem Anhang zum Jahresabschluß des Mutterunternehmens zusammengefaßt werden. Wird der Konzernabschluß nach HGB und der Einzelabschluß des Mutterunternehmens nach § 325 Abs. 2a HGB-E aufgestellt, dann kommt eine Zusammenfassung der Anhänge nicht in Betracht, da § 298 Abs. 3 Satz 1 HGB nur eine Zusammenfassung des Konzernanhangs mit dem Anhang des Jahresabschlusses (HGB) des Mutterunternehmens zuläßt.

Gleiches gilt in dem Fall, in dem der Konzernabschluß nach § 315a HGB-E und der Einzelabschluß des Mutterunternehmens nach § 325 Abs. 2a HGB-E aufgestellt wird. Daß umgekehrt der Konzernanhang nach § 315a HGB-E mit dem Anhang zum Jahresabschluß (HGB) des Mutterunternehmens zusammengefaßt werden darf, kann zumindest indirekt aus den Bestimmungen des § 315a Abs.1 HGB geschlossen werden. Danach ist § 315 HGB anzuwenden, wobei in § 315 Abs. 3 HGB die Bestimmung des § 298 Abs. 3 HGB in Bezug genommen wird.

Es stellt sich die Frage, ob die vorstehend aufgezeigten Rechtsfolgen seitens des Gesetzgebers gewollt sind oder ob es z.B. versäumt wurde, § 298 Abs. 3 Satz 1 HGB bezogen auf den Anhang nach § 325 Abs. 2a HGB-E entsprechend anzupassen.

#### **6. Zusammenfassung der Lageberichte**

Der Konzernlagebericht nach § 315 HGB und der Lagebericht des Mutterunternehmens nach § 289 HGB dürfen nach § 315 Abs. 3 HGB zusammengefaßt werden, wenn sie gemeinsam offengelegt werden. Hier stellt sich die Frage, ob dies auch gilt, wenn die Konzern-

rechnungslegung nach § 315a HGB-E erfolgt, und das Mutterunternehmen nach § 325 Abs. 2a HGB-E Rechnung legt. Da in diesem Fall nach § 315 Abs. 3 HGB die Bestimmung des § 298 Abs. 3 HGB entsprechend anzuwenden ist, kommt – da § 298 Abs. 3 HGB den Anhang nach § 325 Abs. 2a HGB-E nicht Bezug nimmt – eine Zusammenfassung nicht in Betracht. Dagegen ist es nach diesen Bestimmungen zulässig, den Konzernlagebericht nach § 315a HGB-E mit dem Lagebericht des Mutterunternehmens nach § 289 HGB, den das Mutterunternehmen im Zusammenhang mit dem Jahresabschluß nach HGB aufstellt, zusammenzufassen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß im Gesetzesentwurf zu § 325 Abs. 2a HGB-E die Anwendung von § 289 HGB nicht eindeutig geregelt ist. Daß § 289 HGB in diesem Fall anzuwenden ist, ergibt sich letztlich nur aus der Begründung. Aus § 325 Abs. 2a Satz 4 HGB-E ergibt sich nur, daß der Lagebericht in dem erforderlichen Umfang auch auf den Einzelabschluß Bezug nehmen muß, während nach Satz 5 dieser Vorschrift die übrigen Vorschriften des Ersten Unterabschnitts des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches, d.h. auch § 289 HGB, insoweit nicht gelten. Daß § 289 HGB anzuwenden ist, sollte deshalb bereits in § 325 Abs. 2a Satz 3 HGB-E zum Ausdruck kommen.

Der Vollständigkeit halber sei darauf eingegangen, daß auch in diesem Fall, in dem der Konzernabschluß und Konzernlagebericht nach HGB aufgestellt wird und das Mutterunternehmen nach § 325 Abs. 2a HGB Rechnung legt, nach den derzeitigen Regelungen eine Zusammenfassung der Lageberichte nicht in Betracht kommt. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob nicht gesetzlich geregelt werden sollte, daß ein Mutterunternehmen nur dann von dem Wahlrecht nach § 325 Abs. 2a HGB-E Gebrauch machen darf, wenn auch die Konzernrechnungslegung nach § 315a HGB erfolgt.