

Die Problematik der handelsrechtlichen Prüfung japanischer Aktiengesellschaften durch den Kansayaku

Autor(en): **Otto, Silke-Susann**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Asiatische Studien : Zeitschrift der Schweizerischen Asiengesellschaft = Études asiatiques : revue de la Société Suisse-Asie**

Band (Jahr): **48 (1994)**

Heft 1: **Referate des 9. deutschsprachigen Japanologentages in Zürich (22. - 24. September 1993)**

PDF erstellt am: **12.07.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-147097>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern. Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

DIE PROBLEMATIK DER HANDELSRECHTLICHEN PRÜFUNG JAPANISCHER AKTIENGESELLSCHAFTEN DURCH DEN *KANSAYAKU*

Silke-Susann Otto, Marburg

1. EINLEITUNG

In Deutschland und den USA ist die sogenannte "Krise der Wirtschaftsprüfer" bereits seit den 1970er Jahren bekannt. Die Medien brachten die Probleme des Berufsstands mit Fragen nach Verantwortung und Haftung ebenso wie bezüglich der "Erwartungslücke" (*expectation gap*) mit so reiserischen Schlagzeilen in das Blickfeld der Öffentlichkeit wie "Nach dem Testat kam die Pleite"¹ oder "Freistempler. Mit vollem Testat in die Pleite"².

Mit dem Platzen der "Bubble"-Wirtschaft wurden auch in Japan seit 1991 kritische und vorwurfsvolle Stimmen gegenüber den wirtschaftsprüfenden Berufsständen merklich lauter. Die in den Medien vielbeachteten Wertpapier- und Finanzskandale, in die weltweit bekannte Unternehmen wie etwa die Effekenhäuser Nomura Shōken oder Nikkō Shōken verwickelt waren und aufgrund derer das Jahr 1991 zum "Jahr der Skandale" avancierte (Suzuki S. 1992:117, Schaede 1992:6-7), schaden dem Image der japanischen Wirtschaftsprüfer bzw. Certified Public Accountants (abgekürzt CPA, *kōnin kaikeshi*). Im Mittelpunkt des Interesses standen die sogenannten *tobashi*-Affären, d.h. Wertpapiertransfers, die Wertpapierhäuser vor Ende des Geschäftsjahres eines Klienten vornahmen, um dessen Investitionsverluste zu decken (Nikkei 19.4.1992, AWSJ 21.4.1992). Dass den Käufern gleichzeitig Verlustausgleichsgarantien (*sonshitsu hoshō*) für eventuell aufgrund des Kaufs realisierte Verluste gegeben und in einigen Fällen die Zahlung von Verlustkompensationen nachgewiesen wurden, provozierte die Frage nach der Wirksamkeit des Prüfungssystems. In diesem Zusammenhang gerieten schliesslich auch die *Kansayaku*, die "Gesellschaftsrevisoren" der gegenwärtig etwa 1,26 Millionen japanischen Aktiengesellschaften (Kurasawa 1992a:426) ins Kreuzfeuer der öffentlichen Kritik, deren Existenz die Allgemeinheit bisher kaum wahrgenommen zu haben schien: Offensichtlich wurden auch sie ihrer Aufgabe als gesetzmässiges gesellschaftsinternes Prüfungsorgan im Vorfeld der Wertpapier-Skandale nicht gerecht. War es nicht ihre

¹ Potthoff, in: *Handelsblatt* 27./28.1974.

² Schirmacher, in: *Capital* 5/1984.

Pflicht, Ungesetz- oder Unregelmässigkeiten vorzubeugen oder sie zumindest im Rahmen ihrer Prüfungshandlungen aufzudecken, bevor die aufbereiteten Daten und die Rechnungslegung die Gesellschaft verliessen?³

Die Prüfung durch den *Kansayaku* nach den Vorschriften des Handelsrechts ist als Bestandteil des Prüfungssystems ausserhalb Japans wenig bekannt. Die betriebswirtschaftliche Prüfungslehre in Deutschland und in den USA, der hier die Auffassung zugrunde gelegt wird, dass eine Duplizität des Erkenntnisobjektes besteht,⁴ kennt keine vergleichbare Institution als Gegenstand der wissenschaftlichen Auseinandersetzung. Vor diesem Hintergrund gab die aktuelle innerjapanische Diskussion der Effektivität des handelsrechtlichen Prüfungssystems den Anlass, gerade die "Problematik der Prüfung durch den *Kansayaku*" und nicht die weltweit beachtete Krise des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer zu wählen. Ein letzter "Meilenstein" in der Entwicklung wurde mit der diesjährigen Handelsgesetz-Revision gesetzt; der "Gesetzesentwurf zur teilweisen Revision des Handelsgesetzes etc." (*Shōhō nado ichibu kaisei-suru hōritsu-an*, Nr. 52) wurde am 9. März 1993 vom Kabinett verabschiedet, noch am selben Tag vom Unterhaus, am 14. Juni schliesslich vom Oberhaus angenommen. Die neuen Vorschriften treten ab Oktober 1993 in Kraft.

Die folgenden Ausführungen zeichnen die Entwicklung des Prüfungssystems in Japan nach und verdeutlichen so in einem ersten Schritt die Wurzeln der Problematik des *Kansayaku*-Systems. Position sowie Funktion des *Kansayaku* werden zur Erläuterung in den übergeordneten organisatorischen Kontext der Gesellschaften sowie anderer Prüfungsinstitutionen gestellt. Im Anschluss werden einzelne Problembereiche des *Kansayaku*-Systems dargestellt und analysiert – namentlich Unabhängigkeit, Qualifikation, personelle Ausstattung, Prinzip der Einzelverantwortlichkeit gegen Arbeitsteilung und Bildung von Gremien sowie die Frage nach externen

³ Klagen auf Schadenersatz wurden in Zusammenhang mit den *tobashi*-Affären bisher allerdings nur gegen das Management, nicht aber gegen *Kansayaku* angestrengt; beispielhaft gestaltete sich der Fall von Nikkō Shōken vom März 1992: Aktionäre forderten vom Management Schadenersatz in Höhe von 47 Mrd. Yen für Verlustausgleichgarantien, die die Geschäftsführung Klienten zur Deckung von Investitionsverlusten zugesagt hatte. Die *Kansayaku* der Gesellschaft waren in die Klageschrift – vorerst – nicht aufgenommen (vgl. Nikkei 24.4.1992).

⁴ Die Auffassung, dass das betriebswirtschaftliche Prüfungswesen sowohl ein institutionelles als auch ein funktionales Erkenntnisobjekt habe und sich beide komplementär zueinander verhalten, vertreten etwa Loitlsberger (1966), von Wysocki (1972) oder Lück (1991). Der vorliegende Aufsatz behandelt primär institutionelle Aspekte des japanischen Prüfungssystems, die die Grundlage für eine Auseinandersetzung mit funktionalen Aspekten darstellen (vgl. Otto 1993).

Kansayaku. Zum einen werden Ursachen der Problematik aufgezeigt, zum anderen Ansatzpunkte und Massnahmen erläutert, die der Gesetzgeber, der Berufsstand und die Wissenschaft diskutieren und ergreifen, um erkannte Missstände zu beseitigen, das *Kansayaku*-System effektiv zu gestalten und ihm breite Anerkennung in der Öffentlichkeit zu verschaffen.

2. DIE ENTWICKLUNG DES JAPANISCHEN PRÜFUNGSSYSTEMS: POSITION UND FUNKTION DES KANSAYAKU IM ORGANISATORISCHEN KONTEXT

Deutsches und amerikanische Gedankengut prägten das japanische Prüfungswesen während seiner Entwicklung nachhaltig, verhinderten aber nicht die Herausbildung eines von beiden Modellen verschiedenen japanischen Regelwerks mit einer ihm eigenen Dynamik. Chronologisch werden drei grosse Abschnitte differenziert, von denen die beiden ersten mit der Rezeption externer Ideen korrespondieren: Die 1880er Jahre bis zum Ende des Zweiten Weltkriegs, die Zeit von 1948/50 bis 1974 sowie die Jahre nach 1974 bis zur Gegenwart (vgl. auch Kanishima 1990b:14) (Abb. 1).

2.1. Handelsgesetz und handelsrechtliche Prüfungsvorschriften unter deutschem Einfluss

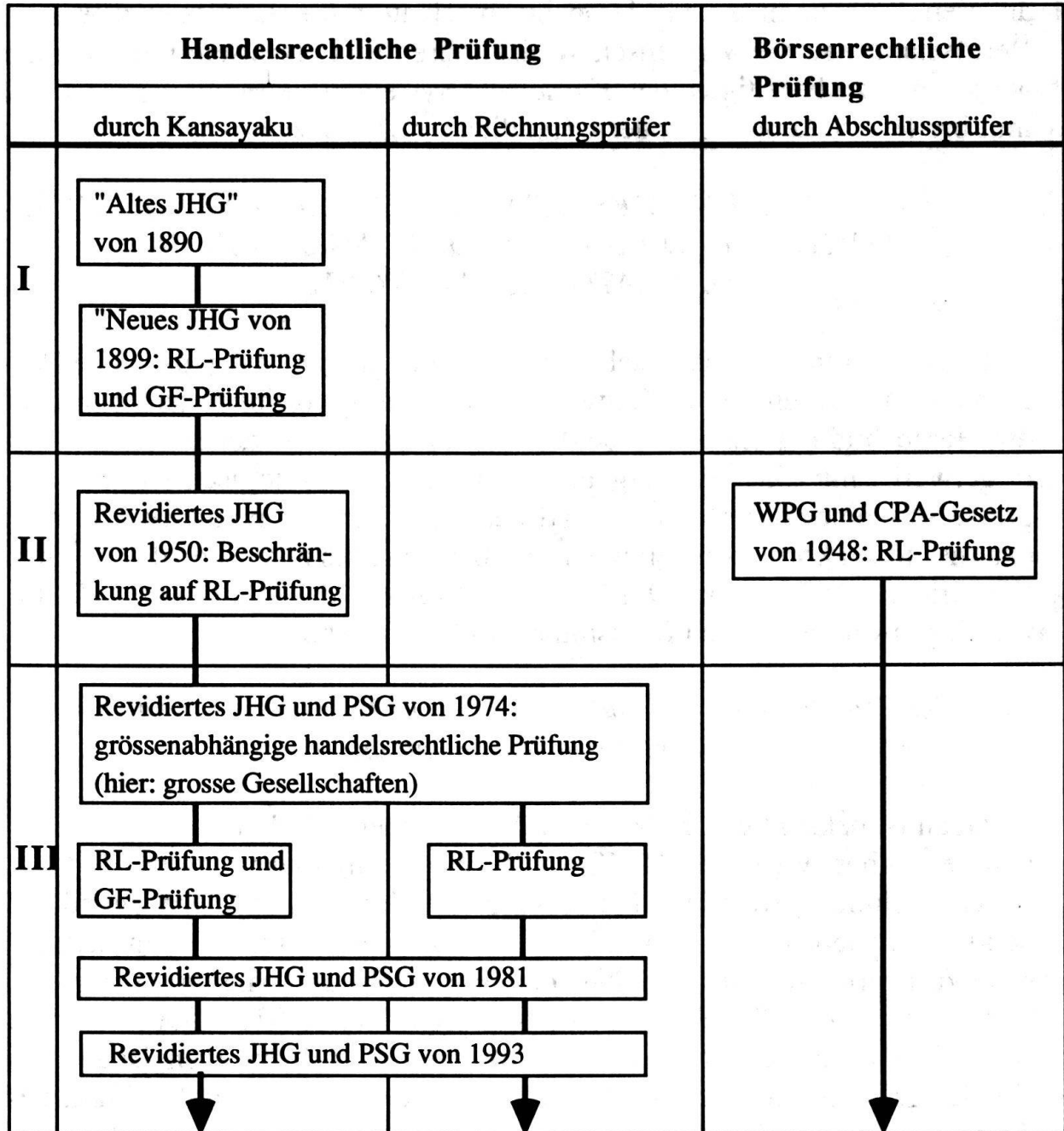
Japan ist bekannt dafür, dass es während seiner "Modernisierungsphase", von der frühen Meiji-Zeit (1868–1912) bis Anfang dieses Jahrhunderts, in grossem Umfang westliche Ideen rezipierte. Japan griff überwiegend auf deutsche, daneben auch französische Gesetze und Vorschriften zurück, die es modifizierte und zur Grundlage der eigenen Rechtsverfassung machte.

Das sogenannte "alte" Handelsgesetz (*kyū Shōhō*, JHG 1890) aus dem Jahr 1890 zeugt vom gründlichen Studium des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches (ADHGB) von 1861 und von der zentralen Figur des deutschen Juristen Hermann Roesler (1834–1894) bei seiner Erarbeitung. Wenige Jahre später, 1899, trat eine leicht geänderte Fassung als sogenanntes "neues" Handelsgesetz (*shin Shōhō*, JHG 1899) vollständig in Kraft (Takayanagi 1982:183).

Von zentraler Bedeutung ist, dass die japanische Aktiengesellschaft nach deutschem Vorbild dualistisch strukturiert wurde, also eine institutionelle Trennung von Geschäftsführungs- und Überwachungsfunktion vollzogen wurde: Direktoren⁵ (*torishimariyaku*) waren verantwortlich für die aktive

⁵ In diesem Kontext wird aufgrund der zeitgenössischen direkten Übersetzung noch von "Direktoren" i.S. von Mitgliedern der Geschäftsführung deutscher Aktiengesellschaften

Abb. 1: Entwicklung des Prüfungssystems in Japan von 1890 bis zur Gegenwart



RL=Rechnungslegung JHG=Jap. Handelsgesetz WPG=Wertpapier- u. Börsengesetz
 GF=Geschäftsführung PSG=Prüfungssondergesetz CPA=Certified Public Accountant

gesprochen, die als Modell für Gesellschaften in der gleichen Rechtsform in Japan dienten. Der ursprünglich von Roesler 1884 eingeführte japanische Terminus lautete *tōdori*, wurde im 1890 verabschiedeten Handelsgesetz aber in *torishimariyaku* umgewandelt (vgl. Kurasawa 1992b:30, 1993:3). Vgl. Fussnote 8 zum heutigen Begriffsinstrumentarium.

Geschäftsführung und ein *Kansayaku*⁶ ("Gesellschaftsrevisor") für deren Überwachung (Kurasawa 1992b:30, 1993:3).

Die Vermutung liegt nahe – und trifft auch zu –, dass der Aufsichtsrat deutscher Aktiengesellschaften das Vorbild für die Verankerung des *Kansayaku* als Gesellschaftsorgan in Roeslers Entwurf zur Struktur der Aktiengesellschaft von 1884 lieferte. Daraus darf hingegen nicht der Fehlschluss gezogen werden, dass es sich bei beiden um identische Organe handelt.⁷ Der *Kansayaku* bildet nach den Vorschriften des Handelsgesetzes neben der Aktionärshauptversammlung und der Geschäftsführung das dritte gesetzlich verankerte, ständige Organ der Gesellschaft. *De lege* war und ist er ein der Geschäftsführung gleichgestelltes Organ (§ 280 i.V.M. §§ 254 Abs.3 und 254-3 JHG). Es wurden ihm aber nie exekutive Aufgaben übertragen wie dem deutschen Aufsichtsrat beispielsweise mit der Ernennung des Vorstands. Der *Kansayaku* nahm ursprünglich, entsprechend den Vorschriften des JHG 1890, ausschliesslich eine *Überwachungsfunktion* (*kantoku*) wahr, die durch den Wortlaut des § 183 JHG 1899 dann explizit in einen *Prüfungsauftrag* (*kansa*) geändert wurde (Kubota 1975:3-4, Kawai 1991:13). Gegenstand seiner Prüfung waren sowohl die Geschäftsführung als auch die Rechnungslegung der Gesellschaft (*gyōmu kansa* und *kaikei kansa*).

2.2. Die Veränderungen unter der amerikanischen Besatzungsmacht als Grundstein des Dualismus im japanischen Prüfungssystem

Nach Beendigung des Zweiten Weltkriegs dominierten amerikanische Ideen die Novellierung des japanischen Rechts. Der Kapitalmarkt wurde liberalisiert, der Aktienbesitz gestreut, dem Investorenschutz mittels der Vorschriften des 1948 neu eingeführten Wertpapier- und Börsengesetzes (WPG, *Shōken torihiki hō*) stärkeres Gewicht beigemessen als dem Gläubigerschutz (Bisson 1954:37-38, Kawai 1991:19). Amerika bewog die japanische Regierung dazu, die Aktiengesellschaften im Rahmen der Handelsgesetz-Revision von 1950 nach dem amerikanischen monistischen Modell umzustrukturieren mit dem Ergebnis, dass keine institutionelle Trennung von Geschäftsführung und Überwachung realisiert wird, sondern *ein* Organ *beide* Aufgaben gleichzeitig wahrnimmt: das Board of Directors (*tori-*

⁶ *Kansayaku* wurde als neue Bezeichnung für das Aufsichtsorgan kodifiziert, für das zuvor der Begriff *torishimariyaku* gewählt war (vgl. Kurasawa 1992b:30, 1993:3).

⁷ Ebenso irreführend ist es, den *Kansayaku* heute mit dem amerikanischen Audit Committee als Prüfungsausschuss innerhalb des Board of Directors zu vergleichen (vgl. Heigl 1985:81, Otto 1993:44-47).

shimariyaku-kai) (§ 260 JHG 1950).⁸

Der Überwachungsauftrag über die Geschäftsführung ging entsprechend dem neuen monistischen Konstruktionsmodell in den Verantwortungsbereich des Board of Directors über. Eine konsequente Durchsetzung des monistischen Prinzips hätte die Abschaffung des *Kansayaku* als isoliertes Prüfungsorgan zur Folge gehabt. Dieser Schritt wurde *expressis verbis* im Gesetz jedoch nicht vollzogen, so dass in Japan heute zwar offiziell das monistische System Geltung besitzt, durch die weitere Existenz des Organs "*Kansayaku*" aber der vormals dualistische Aufbau der Gesellschaft trotzdem erhalten blieb.⁹ In der Handelsgesetz-Revision von 1950 wurde der Prüfungsauftrag des *Kansayaku* demgegenüber auf die Prüfung der Rechnungslegung beschränkt.

Der Begriff der Rechnungslegungsprüfung bezieht sich hierbei auf die Prüfung des Jahresabschlusses nach § 281 JHG mit Bilanz (*taishaku taishōhyō*), Gewinn- und Verlustrechnung (*son'eki keisan-sho*), Geschäftsbericht (*eigyō hōkoku-sho*), dem Vorschlag zur Verwendung des Jahresüberschusses beziehungsweise zur Zuweisung des Jahresfehlbetrags (*rieki shobun-an, sonshitsu shori-an*) sowie dem Anhang (*fuzoku meisai-sho*). Ziel der Prüfung ist die Bestätigung, dass der Jahresabschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft richtig, d.h. den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt (vgl. § 281-3 Abs.2 JHG).

Als Prüfung der Geschäftsführung wird demgegenüber eine komplexe Prüfung des gesamten dispositiven Faktors (Potthoff 1989:586-587) nicht nur auf Gesetz- und Ordnungsmässigkeit, sondern auch in Hinblick auf Zweckmässigkeit, Angemessenheit und Wirtschaftlichkeit der unternehmerischen Entscheide der Geschäftsführung verstanden (Leffson 1985:369).¹⁰

⁸ Aus dieser Entwicklung leitet sich die Bezeichnung der Mitglieder der Geschäftsführung japanischer Aktiengesellschaften als *Directors* ab, die im folgenden verwendet wird, - ohne eine Übertragung ins Deutsche etwa als "Vorstandsmitglied", was aufgrund der unterschiedlichen Gesellschaftsstruktur und -organisation zu Missinterpretationen führen kann.

⁹ In Fachkreisen wird eine kontroverse Diskussion darüber geführt, ob der *Kansayaku*, der aus der 1950er JHG -Revision hervorging, dem bis dahin kodifizierten Prüfungsorgan tatsächlich entspricht. Einerseits wird darauf bestanden, dass es sich um ein identisches Organ handelt und lediglich eine Verlagerung des Aufgabenschwerpunktes stattgefunden habe (vgl. Kubota 1977:2-4). Andererseits wird z.T. argumentiert, es sei nur die Bezeichnung "*Kansayaku*" erhalten geblieben; Funktion und Stellung seien hingegen neu definiert worden und vom alten *Kansayaku* verschieden (vgl. Kurasawa 1993:3-4).

¹⁰ Diese Auffassung ist in Japan nicht unumstritten; gerade die Diskussion um Verlustausgleichsgarantien verdeutlicht, dass es einer sachlichen Klärung der Frage bedarf, ob es sich bei der Prüfung durch den *Kansayaku* nicht ausschliesslich um eine Gesetz-,

Gerade in der Phase nach dem Zweiten Weltkrieg liegen die Wurzeln der Problematik des *Kansayaku*-Systems. Auf der Grundlage des Wertpapier- und Börsengesetzes wurde zum Schutz der Anleger im Jahr 1948 auch das amerikanische System der börsenrechtlichen externen Prüfung der Rechnungslegung eingeführt. Damit war ein Auseinanderdriften des Prüfungssystems nach Handels- und Börsenrecht eingeleitet.

Alle börsennotierten Gesellschaften, darüber hinaus auch diejenigen Gesellschaften, deren Wertpapiere im Freiverkehr gehandelt werden, die Wertpapiere im Wert von mehr als 100 Mio. Yen emittiert haben, sowie solche, die die Zulassung zu einer der heute acht japanischen Börsen beantragt haben, müssen seither dem Finanzministerium jährlich einen Wertpapierbericht (*shōken hōkoku-sho*) einreichen. Ein Bestandteil des Wertpapierberichts ist der von einem CPA geprüfte und attestierte Jahresabschluss der Gesellschaft (§ 193-2 WPG). Die Gesellschaften sind somit gesetzlich zu einer externen Abschlussprüfung ihrer Rechnungslegung durch CPA verpflichtet – durch unabhängige, externe Sachverständige also, die ihre fachliche Qualifikation durch das Ablegen eines dreistufigen Berufs-Examens erwerben.¹¹

Andererseits rührte der Gesetzgeber auch nach 1948 nicht an den Festen des Systems der handelsrechtlichen Prüfung durch den *Kansayaku*. Er blieb – wie bereits ausgeführt – *de lege* ein dem Board of Directors gleichgestelltes Organ der Gesellschaft mit Prüfungsaufgaben. Diese Tatsache darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass beide heute in der Praxis keineswegs als gleichgestellt und gleichberechtigt bezeichnet werden können: Es hat sich eine hierarchische Überordnung der Directors herauskristallisiert, die sich u.a. darin äussert, dass personelle Entscheidungen – inklusive der Entscheidung über die Besetzung der Position des *Kansayaku* – realiter letztlich von der Geschäftsführung gefällt werden (Takada 1991:5), obwohl das Gesetz die Wahl durch die Hauptversammlung vorschreibt (§ 280 i.V.m. § 254 JHG).

Das Gewicht der externen Prüfung der Rechnungslegung nach den Vorschriften des Wertpapier- und Börsengesetzes durch einen CPA als fachlich qualifizierten Abschlussprüfer begründet den Bedeutungs- und

Satzungs- und Ordnungsmässigkeitsprüfung handelt (vgl. Hosoda 1990b: 42-43), sondern sich ihre Aufgabe auch auf eine Prüfung der Angemessenheit und Zweckmässigkeit der Geschäftsführung erstreckt. Nur dann sind sie gesetzlich verpflichtet, die Vorgänge im Rahmen ihrer Prüfung zu beurteilen und darüber Bericht zu erstatten (§ 281-3 Abs.2 (10) JHG).

¹¹ Seit 1966 sind auf Grundlage des revidierten CPA-Gesetzes auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (*kansa hōjin*) als Träger dieser Rechnungslegungsprüfung zugelassen.

Ansehensverlust der Prüfung durch den *Kansayaku* in der Öffentlichkeit (Kubota 1975:10-11, 1977:2-4, Kanishima 1990a:219). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass der börsenrechtlichen Prüfung durch den CPA bis heute lediglich etwa 3.200 Gesellschaften – das sind nur 0,25 % aller Aktiengesellschaften – unterworfen sind.

Das *Kansayaku*-System ist spätestens seit den Nachkriegsreformen der Kritik ausgesetzt, es sei ein "System mit Namen, aber ohne Realität" (Kubota 1975:12), die Position des *Kansayaku* sei in diesem Zusammenhang nichts anderes als ein "Versorgungsposten" für ehemals leitende Angestellte und Mitglieder der Geschäftsführung (Nikkei 8.4.1992). Die aktive Geschäftsleitung tut ihnen mit der Berufung in das Amt des *Kansayaku* einen "Gefallen", der – als psychologischer Effekt – mit Loyalität zu vergelten ist.

Unabhängigkeit vom Prüfungsobjekt ist allerdings eine Grundvoraussetzung für die ernsthafte und effektive Wahrnehmung der Prüfungspflicht. Beim geschilderten Verhältnis zwischen den *Kansayaku* als Prüfern und der Geschäftsführung als ihrem Prüfungsobjekt ist diese Voraussetzung offensichtlich nicht erfüllt, worunter die Prüfungsqualität leiden muss. Hierin spiegelt sich auch ein mangelndes Problembewusstsein und Verständnis auf Seiten der Geschäftsführung bezüglich der Notwendigkeit der Prüfung durch den *Kansayaku* wider.

3. BESTREBUNGEN ZUR VERBESSERUNG DES HANDELSRECHTLICHEN PRÜFUNGSSYSTEMS UND ZUR STÄRKUNG DER SELBSTKONTROLLEN IN DEN GESELLSCHAFTEN

Die Kritik mangelnder Unabhängigkeit von der Geschäftsführung bildet zusammen mit dem Vorwurf fehlender fachlicher Qualifikation bis heute den Kernpunkt der wissenschaftlichen und berufsständischen Diskussion um Bedeutung und Wirksamkeit der handelsrechtlichen Prüfung und insbesondere der Prüfung durch den *Kansayaku* als zentralem Element. In Reaktion auf spektakuläre Skandale und Insolvenzen Ende der 1960er Jahre wurden eine Stärkung der handelsrechtlichen Prüfung (Takayanagi 1979:164-165, Chikazawa 1981:42, Kawakita 1992:4) sowie eine Vereinheitlichung der handelsrechtlichen und börsenrechtlichen Vorschriften (Aoki 1981:8, Kanishima 1990a:220) angestrebt. Dennoch konnten auch die wichtigen Revisionen des Handelsgesetzes der Jahre 1974 und 1981 sowie die neuste Revision vom Frühjahr dieses Jahres keine zufriedenstellende und dauerhafte Lösung der Probleme anbieten, die weniger auf der juristisch-theoretischen als auf der kognitiven und praktischen Ebene anzusiedeln sind.

3.1. Erweiterung des handelsrechtlichen Prüfungssystems: Externe Prüfung der Rechnungslegung auf Grundlage grössenabhängiger Prüfungsvorschriften

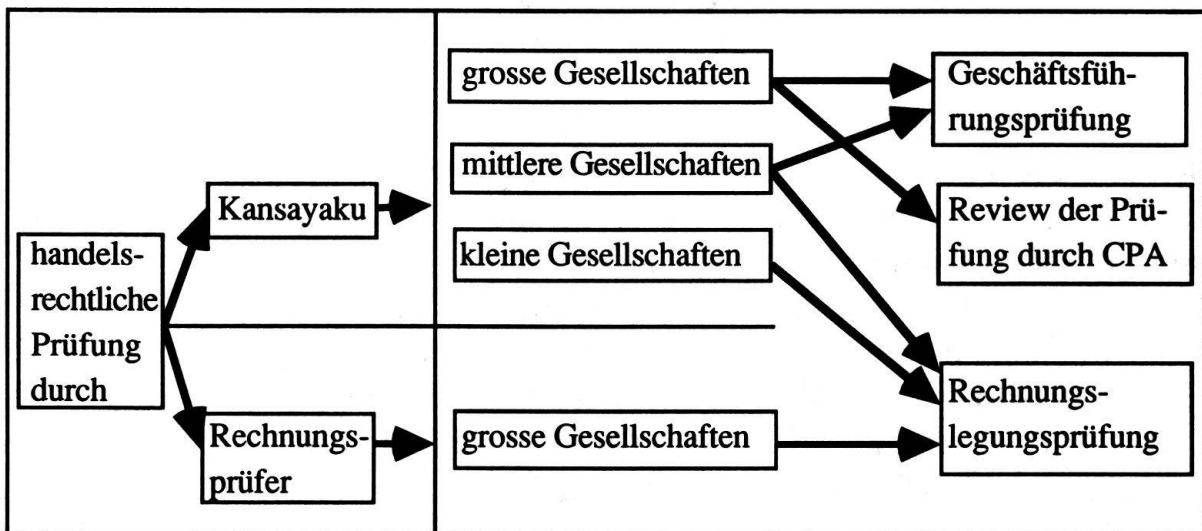
Ein Zusatzgesetz zum Handelsgesetz, das "Gesetz über die Sonderfälle der Prüfung von Aktiengesellschaften" (sog. Prüfungssondergesetz, abgekürzt PSG) separiert seit 1974 "grosse" und "kleine" Gesellschaften nach der Höhe des Kapitals – später, seit 1981, zusätzlich nach der Summe der Verbindlichkeiten und stellt in Abgrenzung zum Handelsgesetz besondere Vorschriften für sie bereit. Grosse Gesellschaften sind gemäss § 1 PSG solche, deren Kapital 500 Mio. Yen übersteigt und/oder deren Verbindlichkeiten sich auf mehr als 20 Mrd. Yen belaufen; als kleine Gesellschaften gelten nach demselben Paragraphen solche, deren Kapital eine Mio. Yen nicht übersteigt. Den grossen Gesellschaften werden besondere Auflagen für die Prüfung gemacht (§§ 2 bis 21 PSG), den kleinen hingegen Erleichterungen eingeräumt (§§ 22 bis 27 PSG). Auf die übrigen "mittelgrossen" Gesellschaften haben diese Vorschriften keine Auswirkungen; hier prüft der *Kansayaku* auf Grundlage des § 274 JHG die gesamte Geschäftsführungstätigkeit der Directors, worunter sowohl die Prüfung der Geschäftsführung als solche als auch die Prüfung der Rechnungslegung zu subsumieren ist.

Für grosse Gesellschaften i.S. des § 1 PSG wurde eine zusätzliche handelsrechtliche, externe Prüfungsinstanz geschaffen: der sogenannte Rechnungsprüfer (*kaikei kansanin*) (§ 2 PSG). Ebenso wie der Abschlussprüfer für die börsenrechtliche muss er für diese handelsrechtliche Prüfung der Rechnungslegung die Qualifikation als CPA, alternativ als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nachweisen (§ 4 PSG).

Aber auch der *Kansayaku* grosser Gesellschaften bleibt verpflichtet, sich ein Urteil über die Rechnungslegung zu bilden; jetzt allerdings in Form einer "Review" der Rechnungslegungsprüfung durch den Rechnungsprüfer, die sich auf eine Beurteilung der Prüfungsmethoden und des Prüfungsergebnisses des Rechnungsprüfers erstreckt (§ 14 Abs.2 PSG) (Abb.2). Das überwiegend positive Urteil (in 97 % aller Fälle)¹² legt den Schluss nahe, dass sich der *Kansayaku*, von dem das Gesetz keine fachliche Qualifikation auf dem Gebiet des Rechnungswesens, der Rechnungslegung oder des Handelsrechts verlangt, der Prüfungsergebnisse des Rechnungsprüfers

¹² Vgl. Untersuchung SHKK 1989: 80. In 97% aller Fälle kommt der *Kansayaku* bei seiner Review der Rechnungslegungsprüfung zu einem positiven Ergebnis; ein negatives Urteil muss er in seinen Prüfungsbericht aufnehmen und begründen (§ 14 Abs.2 (1) PSG).

Abb. 2: Handelsrechtliches Prüfungssystem, getrennt nach Gesellschaftsgrössenklassen (nach PSG) (Hosoda 1990a:32)



als Sachverständigem bedient, ihnen z.T. “blind” vertraut und sie abhakt (Kawai 1991:72). In vielen Fällen führt er nicht einmal ein Mindestmass an – gesetzlich geforderten – eigenen Prüfungshandlungen als Urteilsgrundlage für die Aussage im Prüfungsbericht durch. Unter Berücksichtigung dieser Tatsache erscheint es, wie bereits bei der börsenrechtlichen Prüfung, plausibel, dass das Vertrauen der Öffentlichkeit in das Prüfungsurteil des externen Sachverständigen im Vergleich zu dem des unternehmensinternen und dazu nicht “qualifizierten” *Kansayaku* erheblich grösser ist. Allerdings erfüllen nur knapp 7.300 Gesellschaften mit einem Kapital von mehr als 500 Mio. Yen (Kurasawa 199a:426) die Anforderungen, die zur Prüfung durch den Rechnungsprüfer nach PSG verpflichten.¹³

3.2. Massnahmen zur Stärkung der handelsrechtlichen Prüfung durch den *Kansayaku* sowie seiner Stellung innerhalb der Gesellschaft

Das deutliche zahlenmässige Missverhältnis zwischen extern geprüften und nicht geprüften Gesellschaften offenbart, warum dem Gesetzgeber so viel daran lag, die Position des *Kansayaku* zu stärken und das *Kansayaku*-System zu einem effektiven und vertrauenswürdigen Bestandteil des Prüfungssystems auszubauen. Zum Teil gelang das 1974, 1981 und zuletzt die-

¹³ Das sind doppelt so viele Gesellschaften wie die, die der börsenrechtlichen Pflichtprüfung unterliegen (sie werden i.d.R. jetzt doppelt geprüft), aber immer noch gemessen an der Gesamtzahl von 1,26 Mio. Aktiengesellschaften, die alle durch den *Kansayaku* geprüft werden, ein verschwindend geringer Anteil von etwa 0,6 %.

ses Jahr – zumindest auf dem Papier – durch folgende Massnahmen (nach Chikazawa 1981:43-44, Suzuki T. 1992:4-10, Motoki 1981:6-9, 1993: 11-12):

1. die Erweiterung der Prüfungspflicht auf Rechnungslegungs- und Geschäftsführungsprüfung (§ 274 Abs.1 JHG 1974), abweichende Vorschriften gelten durch das Prüfungs Sondergesetz lediglich für kleine Gesellschaften (§ 22 PSG 1974);

2. eine Erweiterung der Informations- und Sanktionsrechte gegenüber Directors, Prokuristen und Angestellten des Unternehmens und seiner Tochtergesellschaften sowie dem Rechnungsprüfer (z.B. §§ 260, 274 Abs.2 und 3, 275-2 Abs.1 JHG 1974; §§ 274 Abs.2, 274-2 PSG 1981);

3. die Verlängerung der Amtsperiode von vorerst ein auf zwei Jahre (§ 273 Abs.1 JHG 1974), dieses Jahr dann auf drei Jahre (§ 273 JHG 1993) sowie

4. die Fixierung der Mindestanzahl von *Kansayaku* in grossen Gesellschaften auf mindestens zwei (§ 18 Abs.2 PSG 1981), dieses Frühjahr auf drei (§ 18 Abs.1 PSG 1993) mit der Auflage, dass zumindest einer von ihnen die Position hauptamtlich bekleidet (*jōkin kansayaku*) (§ 18 Abs.2 PSG 1981) und seit neustem zumindest einer von ihnen ein "externer" *Kansayaku* ist (§ 18 Abs.1 JHG 1993).

Gerade im letzten Punkt findet der Versuch des Gesetzgebers seinen Niederschlag, Qualifikationsanforderungen für das Amt des *Kansayaku* in das Gesetz aufzunehmen. Hohe Erwartungen bezüglich eines Durchbruchs in dieser Frage (vgl. Otto 1993:91) wurden jedoch auch dieses Frühjahr erneut enttäuscht. Das Kompromissangebot des Gesetzgebers verfehlt das Ziel sogar gleich zweifach: Von fachlicher Qualifikation im Sinne eines Berufsexamens, des Nachweises fundierter Kenntnisse und Berufserfahrung auf Gebieten wie Rechnungswesen und Rechnungslegung sowie Handelsrecht (Mori 1991:6), wird gar nicht gesprochen. "Externalität" wird statt dessen als Qualifikationsmerkmal postuliert. Zwar wird seit längerem auch eine Erhöhung der Anzahl "externer" i.S. von nicht aus der betreffenden Gesellschaft, ihren Tochtergesellschaften oder anderen verbundenen Unternehmen stammender *Kansayaku* (*shagai kansayaku*) gefordert; – die Art, wie § 18 Abs.1 PSG nun aber "extern" definiert, schliesst Missinterpretationen und die Umgehung der Gesetzesintention nicht aus: Der "externe" *Kansayaku* darf während eines Zeitraumes von fünf Jahren vor der Bestellung in das Amt nicht Director, Prokurist oder sonstiger leitender Angestellter der Gesellschaft oder ihrer Tochtergesellschaften gewesen sein.

Weiterhin kritisch zu beurteilen ist die blosser Verlängerung der Amtsperiode der *Kansayaku* auf jetzt drei Jahre. Ohne eine gleichzeitige Neuregelung des Wahlmodus bzw. der Vorgehensweise bei der Wahl der Kandidaten wird dadurch kein hinreichender Beitrag zur Steigerung der

Unabhängigkeit der *Kansayaku* von der Unternehmensführung geleistet (Kurasawa 1993:5).

Ein wichtiger Schritt zur Stärkung des *Kansayaku*-Systems und zur Erhöhung sowohl der Qualität als auch des Ansehens der Prüfung durch den *Kansayaku* wurde in der diesjährigen Gesetzesrevision dennoch gewagt: Das bisher geltende Prinzip der "Einzelverantwortlichkeit" (*dokuninsei*) eines jeden *Kansayaku* wurde durch die Einrichtung von "*Kansayaku*-Boards" (*kansayaku-kai*) verworfen (§ 18-2 PSG), in denen die *Kansayaku* gemeinschaftlich und arbeitsteilig nicht nur die Prüfungshandlungen durchführen, sondern auch den abschliessenden Prüfungsbericht an die Hauptversammlung gemeinsam verfassen und unterzeichnen können. Die Verankerung des *Kansayaku*-Boards als Gremium der Gesellschaft spiegelt somit Überlegungen zu einer wirtschaftlichen und effizienten Prüfungsdurchführung wider (Otto 1993:102).

Eine zusätzliche Frage stellt sich in diesem Zusammenhang danach, wie bei stets steigendem Informations- und Datenfluss gewährleistet werden kann, dass die *Kansayaku* Prüfungshandlungen tatsächlich in dem für die Abgabe eines sicheren Urteils notwendigen Umfang durchführen können. Ohne die Unterstützung durch einen fachlich qualifizierten Mitarbeiterstab scheint diese Aufgabe zumindest in grossen Gesellschaften nicht mehr zu bewältigen (Nikkei 1.11.1991). Noch hängt die personelle Ausstattung der *Kansayaku* in der Realität jedoch in grossem Masse vom "guten Willen" der Geschäftsführung ab; die Bereitstellung eines eigenen Stabs bildet noch die Ausnahme (NKK 1987:52, Yamaura 1990:45, Watanabe 1992:48) – ein erneuter Beweis dafür, dass die Unabhängigkeit der *Kansayaku* von der Geschäftsführung nicht hinreichend gewährleistet ist. Unterliegt der *Kansayaku* Restriktionen hinsichtlich Personal- und anderer Aufwendungen, die für die Prüfung notwendig sind, so wird sich das negativ auf die Qualität der Prüfung und des Prüfungsurteils auswirken. Die Geschäftsführung ist mittlerweile zwar verpflichtet, die vom *Kansayaku* beantragten Mittel zu bewilligen, d.h. sie kann sie ohne Gegenbeweis nicht mehr verwehren (§ 279-2 JHG 1981), aber selbst diese Regelung ist unzulänglich, da sie impliziert, dass der *Kansayaku* seine Ausgaben der Geschäftsführung vorlegt und sie "rechtfertigt".

4. DIE PRÜFUNG DURCH DEN KANSAYAKU: ANSPRUCH UND WIRKLICHKEIT

Zusammenfassend und abschliessend wird hinsichtlich der gegenwärtigen Situation des japanischen Prüfungssystems unter besonderer Beachtung der handelsrechtlichen Prüfung durch den *Kansayaku* festgehalten, dass in den

Gesetzesinitiativen die bestehenden Probleme durchaus erkannt und partiell berücksichtigt wurden. Aber Papier ist bekanntlich geduldig; tatsächlichen Einfluss auf die Praxis in Hinblick auf eine Verbesserung des Systems der handelsrechtlichen Prüfung durch den *Kansayaku* und dessen Position im Vergleich zu den Prüfungen durch externe Sachverständige hatten von den beschriebenen Änderungen des Handelsgesetzes nur wenige. Der Dualismus des Prüfungssystems, das formell sehr verschiedene börsenrechtliche und handelsrechtliche Vorschriften zusammenfasst, trägt wesentlich dazu bei, dass Unsicherheit über die Kompetenz- und Verantwortungsbereiche insbesondere hinsichtlich der Prüfung durch den *Kansayaku* besteht.

Woran das *Kansayaku*-System krankt, sind nicht Mängel der gesetzlichen Rahmenbedingungen. Die Rechtsgrundlage ist gleichermassen wie im Fall der externen Prüfungen durch CPA als angemessen und ausreichend für eine effektive Prüfung zu beurteilen. Sie regelt eindeutig die von der Geschäftsführung unabhängige Organstellung der *Kansayaku*, stattet sie mit weitreichenden Informations- und Sanktionsmöglichkeiten aus.

Auffällig ist hingegen – wie so häufig im Fall Japans – eine Diskrepanz zwischen Rechtstheorie und Rechtsumsetzung. Mehr noch als bei den externen Prüfungen fehlen hinsichtlich der Prüfung durch den *Kansayaku* auf Seiten des Managements Problembewusstsein, Verständnis und Einsicht in die Notwendigkeit der Prüfung. Das Image der Position des *Kansayaku* ist schwach, was wesentlich auf mangelnde Unabhängigkeit und mangelnde fachliche Qualifikation zurückzuführen ist.

Dies zu ändern, muss das Bestreben des Gesetzgebers und der *Kansayaku* selbst sein, - durch aktive Aufklärungsarbeit, Emanzipation von der Geschäftsführung sowie die Gewährleistung der Prüfungs- und Urteilsqualität durch den Nachweis einer fachlichen Aus- und Weiterbildung. Es besteht daher auch nach der diesjährigen Handelsgesetz-Revision weiterhin dringender Handlungsbedarf, das *Kansayaku*-System an den erkannten Schwachstellen zu stärken und die Anerkennung der Prüfung durch den *Kansayaku* ebenso wie die Anerkennung des Berufsstandes als solchen zu fördern. Unter den gegebenen Umständen ist es das zentrale Element des handelsrechtlichen Prüfungssystems, dessen weitreichende Schutzfunktion für die Anteilseigner sowie für die Öffentlichkeit – Qualität und Wirksamkeit der Prüfung vorausgesetzt – von keiner der anderen Pflichtprüfungen nach Handels- und Börsenrecht übernommen werden kann, die auf eine geringe Anzahl der Aktiengesellschaften in Japan beschränkt sind.

Bibliographie

Handelsblatt

Nikkei (Nihon keizai shinbun)

The Asian Wallstreet Journal

- AOKI Shigeo: "Hachijū-nendai no kansa no yakuwari to kadai" (Rolle und Aufgaben der Prüfung in den 1980er Jahren), in: *Waseda shōgaku* No.287, 1981: 1-19.
- BISSON, Thomas A: *Zaibatsu Dissolution in Japan*, Berkeley, 1954: University of California Press.
- CHIKAZAWA Kōji: "Shōhō kaisei ni miru kansayaku kansa to kaikei kansanin kansa" (Die Prüfungen durch den *Kansayaku* und den CPA im revidierten Handelsgesetz), in: *Sangyō keiri* Vol.41, No.10, 1981: 42-49.
- HEIGL, Anton: *Der Gesellschaftsrevisor im Prüfungssystem der japanischen AG – Der Kansayaku*; Berlin, 1985: Schmidt.
- HOSODA Suekichi: [1990a]
 "Shōhō no kansa seido to kansayaku kansa no igi, yakuwari" (Das handelsrechtliche Prüfungssystem und die Rolle und Bedeutung der Prüfung durch den *Kansayaku*), in: *Kansa kenkyū* Vol.16, No.7, 1990: 24-37.
- HOSODA Suekichi: [1990b]
 "Kansayaku kansa no taishō, han'i to sekinin, kengen" (Prüfungsgebiet und Prüfungsgegenstand der Prüfung durch den *Kansayaku* sowie Verantwortung und Befugnisse des *Kansayaku*), in: *Kansa kenkyū* Vol.16, No.8, 1990: 29-44.
- KANISHIMA Toshio: [1990a]
Gendai kigyō no kansa (Moderne Unternehmensprüfung); Tōkyō, 1990: Chūō keizai-sha.
- KANISHIMA Toshio: [1990b]
 "Chūshō kigyō to chūshō kaisha kansa no kadai" (Kleine und mittlere Unternehmen und ihre Prüfung), in: *Keizai kagaku* Vol. 37, No.4, 1990: 137-147.
- KAWAI Hidetoshi: *Kansaron* (Prüfungslehre), 3. Aufl.; Tōkyō, 1991: Dōbunkan shuppan (1981).
- KAWAKITA Hiroshi: "Kigyō no fusei to kansa mondai" (Unrechtmässigkeiten in Unternehmen und Probleme der Prüfung), in: *Kansayaku* No.298 (25.2.1992): 4-13.
- KUBOTA Otojirō: *Kansayaku kansa seido* (Das System der Prüfung durch den *Kansayaku*); Tōkyō, 1975: Zeimu keiri kyōkai.
- KOBOTA Otojirō: *Kansayaku kansa no hatten* (Die Entwicklung der Prüfung durch den *Kansayaku*); Tōkyō, 1977: Zeimu keiri kyōkai.
- KURASAWA Yasuichirō (Hg.): [1992a]
Shōhō (Handelsgesetz); Tōkyō, 1992: Jiyū kokumin-sha.
- KURASAWA Yasuichirō: [1992b]
 "Kabushiki gaisha no fushōji to kansayaku · kaikei kansanin no kinō" (Skandale von Aktiengesellschaften und die Funktion von *Kansayaku* und Rechnungsprüfer), in: *Shōji hōmu* No.1272, 1992: 29-33.
- KURASAWA Yasuichirō: "Kansayaku seido kaisei no hitsuyōsei" (Die Notwendigkeit einer Revision des *Kansayaku*-Systems", in: *Shōji hōmu* No.1311, 1993: 2-6.
- LEFFSON, Ulrich: *Wirtschaftsprüfung*, 3. Aufl.; Wiesbaden, 1985: Gabler.

- LOITLSBERGER, Erich: *Treuhand- und Revisionswesen*, 2. Aufl.; Stuttgart, 1966.
- LÜCK, Wolfgang (Hg.): *Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, 2. Aufl.; Marburg, 1989: Hitzeroth.
- LÜCK, Wolfgang: *Wirtschaftsprüfung und Treuhandwesen*, 2. Aufl.; Stuttgart, 1991: Pöschel.
- MORI Minoru: "Kansayaku seido no yūkōka no hōsaku ni tsuite" (Massnahmen zur Schaffung eines effektiven *Kansayaku*-Systems), in: *Sangyō keiri* Vol.50, No.4, 1991: 2-11
- MOTOKI Shin: "Kansa seido ni kansuru Shōhō nado no kaisei" (Die Revisionen des Handelsgesetzes u.a. in bezug auf das Prüfungssystem), in: *Sangyō keiei* (Waseda Universität) No.7, 1981: 5-46.
- MOTOKI Shin: *Heisei 5-nen kaisei Kaisha-hō no kaisetsu* (Erläuterungen der 1993er Revision des Gesellschaftsrechts); Tōkyō, 1993: Chūō keizai-sha.
- NKK (Nihon kansayaku kyōkai) (Hg.): *Kansayaku seido ni kansuru jittai chōsa kekka hōkoku-sho* (Ergebnisbericht der Untersuchung zum tatsächlichen Zustand des *Kansayaku*-Systems). (Sonderheft *Kansayaku* No.231); Tōkyō, 1987: Nihon kansayaku kyōkai.
- OTTO, Silke-Susann: *Handelsrechtliche Prüfung japanischer Aktiengesellschaften – Institutionelle und funktionale Aspekte des Kansayaku-Systems*, (Marburger Japan-Reihe Bd.11); Marburg, 1993: Förderverein Marburger Japan-Reihe.
- POTTHOFF, Erich: Stichwort "Prüfung der Geschäftsführung", in: Lück, Wolfgang (Hg.), *Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung*, 2.Aufl., Marburg, 1989: Hitzeroth. S.586-588;
- SCHAEDE, Ulrike: "Wirtschaft Japans am Wendepunkt?", in: *Japan aktuell* Vol.5, No.3, 1992: 6-9.
- SHKK (Shōji hōmu kenkyū-kai) (Hg.): *Kansayaku seido no un'yō — seido un'yō ni kansuru ankeeto chōsa no bunseki* (Die Umsetzung des *Kansayaku*-Systems — Analyse der Befragung zur Umsetzung des Systems) (Sonderheft *Shōji hōmu* No.110); Tōkyō, 1989: Shōji hōmu kenkyū-kai.
- SHKK (Shōji hōmu kenkyū-kai) (Hg.): "Kansayaku seido no kaisei ni taisuru jitsumu taiō no jiki" (Die Zeit der Reaktion seitens der Praxis auf die Revision des *Kansayaku*-Systems), in: *Shōji hōmu* No. 1316, 1993: 42-43.
- SUZUKI Shin'ichi: "Kansayaku kansa no yakuwari – shōken·kin'yū fushōji o keiki ni" (Die Rolle der Prüfung durch den *Kansayaku* – Eine Betrachtung aus Anlass der Wertpapier- und Finanzskandale), in: *Kigyō kaikei* Vol.41, No.4, 1992: 117-122.
- SUZUKI Takeo: "Shin kansa seido gaisetsu" (Grundlagen des neuen Prüfungssystems), in: Shōji hōmu kenkyū-kai (Hg.), *Kansayaku handobukku* (*Kansayaku*-Handbuch), Tōkyō, 1992: Shōji hōmu kenkyū-kai. S.3-38;
- TAKADA Masaatsu (Diskussionsleitung): "Kono mama de yoi ka? Waga kuni kigyō no kansayaku kansa seido" (Ist das System der Prüfung durch den *Kansayaku* in Japan gut, so wie es ist?) (Beiträge eines Symposiums zur Prüfung durch den *Kansayaku*), in: *Kansa kenkyū* Vol.17, No.1, 1991: 3-38.
- TAKAYANAGI Kenzō: "A Century of Innovation: The Development of Japanese Law, 1868-1961"; in: Tanaka Hideo (Hg.), *The Japanese Legal System*, Tōkyō, 1982: University of Tōkyō Press. S.163-253.

- WATANABE Akira: “‘Shagai kansayaku seido’ ni tsuite” (Über das System externer *Kansayaku*), in: *JICPA jōnaru* No.446, 1992: 46-48.
- WYSOCKI, Klaus von: *Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen – Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane*; München, 1972.
- YAMAURA Hisashi: “EC shuyō 2-koku no kaisha kikō no hikaku bunseki to waga kuni kansayaku seido no mondaiten” (Vergleichende Analyse der Gesellschaftsstruktur der beiden wichtigsten Länder der EG und Problempunkte des Kansayaku-Systems in Japan), in: *Keiei kōdō* Vol.5, No.4, 1990: 39-47.