

■ Petersen · Zwirner (Hrsg.)

Handbuch Bilanzrecht

Abschlussprüfung und Sonderfragen
in der Rechnungslegung

2. Auflage



Bundesanzeiger
Verlag

PDF
Lese-
probe

Handbuch Bilanzrecht

Handbuch Bilanzrecht

Abschlussprüfung und Sonderfragen
in der Rechnungslegung

herausgegeben von

Karl Petersen,
Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
München

Prof. Dr. Christian Zwirner,
Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
München

2. Auflage

 **Bundesanzeiger**
Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zitiervorschlag:

Bearbeiter in: Petersen/Zwirner, Handbuch Bilanzrecht, 2. Aufl. 2018, Kap. B.I., Rn. 1

Bundesanzeiger Verlag GmbH
Amsterdamer Straße 192
50735 Köln

Internet: www.bundesanzeiger-verlag.de

Weitere Informationen finden Sie auch in unserem Themenportal unter www.betrifft-unternehmen.de

Beratung und Bestellung:

Tel.: +49 (0) 221 97 668-291

Fax: +49 (0) 221 97 668-271

E-Mail: wirtschaft@bundesanzeiger.de

ISBN (Print): 978-3-8462-0873-1

© 2018 Bundesanzeiger Verlag GmbH, Köln

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt auch für die fotomechanische Vervielfältigung (Fotokopie/Mikrokopie) und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Hinsichtlich der in diesem Werk ggf. enthaltenen Texte von Normen weisen wir darauf hin, dass rechtsverbindlich allein die amtlich verkündeten Texte sind.

Herstellung: Günter Fabritius

Produktmanagement: Jörg Schick, Bettina Borchfeldt

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Medienhaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

Titelabbildung: © iStockphoto.com/denisenko

Printed in Germany

Vorwort

Das Ganze ist mehr als die Summe seiner Teile.
(verkürztes Zitat nach Aristoteles)

Es ist nicht primäre Aufgabe des Bilanzierenden, Rechnung zu legen, sondern sein Unternehmen zu führen. Gleichwohl brauchen die Bilanzierenden und vor allem zahlreiche andere Wirtschaftssubjekte eine einheitliche Sprache, die das Wirtschaftsgeschehen verständlich abbildet und sowohl qualitative als auch quantitative Zusammenhänge monetär greifbar – zumindest messbar und vergleichbar – macht. Vor diesem Hintergrund sollte Rechnungslegung als (gemeinsame) Sprache der Unternehmen nicht nur auf die Erfüllung handelsrechtlicher Pflichten reduziert werden. Rechnungslegung ist weit mehr als nur eine Form der bilanziellen Abbildung von Mengen- und Wertgerüsten der Unternehmen. Sie kann von steuerlichen Aspekten ebenso geprägt sein wie von gesellschaftsrechtlichen Einflüssen oder branchenspezifischen Besonderheiten.

Inhalte des vorliegenden Handbuchs Bilanzrecht sind einerseits die Abschlussprüfung sowie andererseits die Unternehmensüberwachung, in deren Zusammenhang – neben den Regelungen zu Straf- und Bußgeldern sowie Ordnungsgeldern – auch Aspekte des Enforcements, des Risikomanagements und der Internen Revision sowie der Compliance behandelt werden. Aufgrund ihrer zunehmenden Bedeutung werden auch Datenanalysen in einem eigenen Kapitel dieses Abschnitts betrachtet. Ein eigenständiger Abschnitt des vorliegenden Buches ist der Rechnungslegung im Handelsrecht und Steuerrecht gewidmet; die darin enthaltenen Kapitel beschäftigen sich mit gesetzlichen Neuerungen ebenso wie mit ausgewählten Bilanzierungsfragen oder steuerbilanziellen Anforderungen. Gesellschaftsrechtlich motivierte Sonderfragen in der Rechnungslegung sind in einem weiteren Abschnitt des vorliegenden Handbuchs zusammengefasst. Darüber hinaus werden branchenspezifische Besonderheiten in einzelnen Beiträgen umfassend dargestellt, ehe abschließend Aufgaben und Bedeutung des DRSC analysiert werden.

Die Kommentierungen der §§ 238 bis 315a HGB sowie der §§ 325 bis 329 HGB – zur Bilanzierung und Offenlegung – sind Gegenstand des Systematischen Praxiskommentars Bilanzrecht, der von Petersen/Zwirner/Brösel herausgegeben wurde und inzwischen in der dritten Auflage im Bundesanzeiger Verlag erschienen ist. Wenngleich das vorliegende Handbuch keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben will und kann, haben Autoren und Herausgeber versucht, wesentliche Problemstellungen im Zusammenhang mit der Rechnungslegung mittelständischer HGB-Bilanzierer in Deutschland zu fokussieren. Bewusst ergänzt das Handbuch Bilanzrecht damit den Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht. Dies macht beide Werke gemeinsam zu unverzichtbaren Wegbegleitern bei den Rechnungslegungsreisen durch die HGB-Welt und durch die angrenzenden Gebiete.

Wir sind als Herausgeber sehr stolz darauf, dass es uns gelungen ist, renommierte Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis als Autoren für das vorliegende Werk zu gewinnen. Das Vertrauensverhältnis zwischen Autoren und Herausgebern sowie die zu jedem Zeitpunkt unproblematische Abstimmung der einzelnen Kommentierungen und Beiträge untereinander haben dazu beigetragen, dass das Handbuch Bilanzrecht in der nunmehr vorliegenden Qualität mit umfangreichen Ergänzungen gegenüber der ersten Auflage erscheinen konnte. Erst die Kooperation zahlreicher namhafter Autoren ermöglicht eine anwenderorientierte Fokussierung auf theoretisch fundierte Beiträge mit klarem Praxisbezug. Dafür danken wir allen Autorinnen und Autoren, welche die Realisierung dieses Projekts erst ermöglicht haben, recht herzlich. Ebenso sind wir dem Bundesanzeiger Verlag, namentlich Herrn Jörg Schick, für sein Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Zudem danken wir Frau Bettina Borchfeldt, die sich als Lektorin um dieses Werk verdient gemacht hat.

Ein Handbuch verpflichtet alle Beteiligten dazu, punktgenaue Lösungen und klare Empfehlungen darzulegen, die den Anwender bei der Problembewältigung unterstützen. Wir danken dem Bundesanzeiger Verlag dafür, dass die Autoren und Herausgeber Maßstäbe in der Welt der handelsrechtlichen Handbücher setzen dürfen. Wenn wir gemeinsam – Anwender, Autoren und Herausgeber dieses

Vorwort

Werkes – sicherstellen können, dass Aristoteles zu Recht festgestellt hat, dass das Ganze mehr ist als die Summe seiner Teile, wird das Werk mit seinem ganzheitlichen Lösungsansatz und in Ergänzung zum Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht einen festen Stellenwert in der handelsrechtlichen Literatur einnehmen.

Außerordentlich danken wir Frau Dr. Julia Busch und Herrn Michael Vodermeier, M.Sc., die dieses Projekt – stets im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern – von der Konzeption der Neuauflage bis zu seinem Erscheinen betreut und begleitet haben. Sie haben während der gesamten Zeit die damit verbundenen Herausforderungen hervorragend gemeistert und mit dem nötigen (und zugleich wohl portionierten) Maß an Druck Autoren und Herausgeber an ihre Pflichten erinnert. Es ist nicht zuletzt ihrem unermüdlichen Einsatz und ihrem steten Drang nach Verbesserung und Perfektion zu verdanken, dass das Handbuch Bilanzrecht in der vorliegenden Form erscheinen konnte, was unsere besondere Anerkennung verdient. Stellvertretend für die weiteren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter im Redaktionsteam danken wir Herrn Benjamin Dornfeld, B.Sc., sehr herzlich für seinen Einsatz im Rahmen dieses Projekts. Seine redaktionellen Arbeiten waren den Autoren und Herausgebern ebenso wie dem Verlag und dem Lektorat eine unverzichtbare Hilfe.

Das Handbuch Bilanzrecht herauszugeben und sich als Autor einzubringen, erfordert ein vernetztes und dennoch zugleich problemorientiertes Denken. Das vorliegende Werk greift Sonderthemen der Rechnungslegung auf, ohne dabei in zu exotische Bereiche abzugleiten. Dennoch ist es schwierig, alle Fragen und Probleme der Anwender zu treffen. Nicht zuletzt deswegen sind die Autoren ebenso wie die Herausgeber auf die Rückmeldungen der Leser und Anwender dieses Handbuches angewiesen. Wir möchten uns gemeinsam dem Praxistest stellen und würden uns daher sehr freuen, wenn Sie uns Ihre Anregungen und Anmerkungen sowie die Fragen aus dem praktischen Bilanzierungs- und Rechnungslegungsalltag unter praxiskommentar@kleeberg.de zukommen lassen. Nur so können wir weitere aktuelle Fragestellungen und Probleme in den nächsten Auflagen berücksichtigen und das Werk damit stets verbessern.

München, im Dezember 2017

Karl Petersen

Christian Zwirner

Inhaltsübersicht

A. Abschlussprüfung

§ 316 HGB Pflicht zur Prüfung	3
<i>Markus Wittmann</i>	
§ 317 HGB Gegenstand und Umfang der Prüfung	17
<i>Markus Wittmann/Karl Nagengast</i>	
§ 318 HGB Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers	41
<i>Stefan Prechtl</i>	
§ 319 HGB Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe	55
<i>Karl Petersen/Prof. Dr. Christian Zwirner/Dr. Corinna Boecker</i>	
§ 319a HGB Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	77
<i>Karl Petersen/Prof. Dr. Christian Zwirner/Dr. Corinna Boecker</i>	
§ 319b HGB Netzwerk	95
<i>Univ.-Prof. Dr. Hansrudi Lenz</i>	
§ 320 HGB Vorlagepflicht. Auskunftsrecht	113
<i>Hermann Plankensteiner</i>	
§ 321 HGB Prüfungsbericht	133
<i>Thorsten Schmidt</i>	
§ 321a HGB Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	161
<i>Prof. Dr. Tobias Hüttche</i>	
§ 322 HGB Bestätigungsvermerk	167
<i>Thorsten Schmidt</i>	
§ 323 HGB Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers	205
<i>Univ.-Prof. Dr. Michael Hinz/Prof. Dr. Hubertus Wameling</i>	
§ 324 HGB Prüfungsausschuss	225
<i>Univ.-Prof. Dr. Michael Hinz/Prof. Dr. Hubertus Wameling</i>	
§ 324a HGB Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a	239
<i>Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel/Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	

B. Unternehmensüberwachung

I. Straf- und Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder (§§ 331 bis 335c HGB)	249
<i>Karl Petersen/Prof. Dr. Christian Zwirner/Dr. Julia Busch</i>	
II. Enforcement	299
<i>Prof. Dr. Eberhard Scheffler</i>	
III. Überwachung und Prüfung der Rechnungslegung durch den Aufsichtsrat	331
<i>Prof. Dr. Eberhard Scheffler</i>	
IV. Risikomanagement und internes Kontrollsystem als Bestandteile einer guten Corporate Governance	371
<i>Dr. Simone Hartmann/Dr. Corinna Boecker/Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	
V. Datenanalyse in der Abschlussprüfung	387
<i>Martin Lamm/Martin Mannes</i>	

Inhaltsübersicht

VI. Interne Revision	417
<i>Karl Petersen/Prof. Dr. Christian Zwirner/Dr. Julia Busch</i>	
VII. Verstöße in der Rechnungslegung (Accounting Fraud)	449
<i>Dr. Corinna Boecker</i>	
VIII. Compliance	485
<i>Dr. Ulrich Wastl</i>	
IX. Accounting Compliance	513
<i>Dr. Corinna Boecker/Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	

C. Rechnungslegung: Handelsrecht und Steuerrecht

I. Übergangsvorschriften zur Anwendung der geänderten Regelungen durch das BilMoG und erstmalige Anwendung	543
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner/Kai Peter Künkele</i>	
II. Auswirkungen des BilRUG auf die Rechnungslegung und Berichterstattung	565
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner/Michael Vodermeier</i>	
III. Pensionsrückstellungen – Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung sowie aktuelle Entwicklungen	609
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner/Simon Lindmayr</i>	
IV. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss	647
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner/Gregor Zimny</i>	
V. Mezzanine Finanzierungsformen	667
<i>Dr. Steffen Heyd/Dr. Michael Toppelhofer</i>	
VI. Aktienoptionen und Phantom Stocks	689
<i>Dr. Justus Westenburg</i>	
VII. Kleinstkapitalgesellschaften	699
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner/Gregor Zimny</i>	
VIII. Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz	721
<i>Jörg Herrfurth</i>	
IX. Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das BilMoG	749
<i>Jörg Herrfurth/Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	
X. E-Bilanz	775
<i>Philip Lämmerzahl</i>	

D. Rechnungslegung: Gesellschaftsrecht und Sonderfragen

I. Unternehmensbegriff in Rechnungslegung und Berichterstattung	797
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	
II. Abhängigkeitsberichterstattung	811
<i>Karl Petersen/Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	
III. Aufstellung, Feststellung und Nichtigkeit des Jahresabschlusses	831
<i>Univ.-Prof. Dr. Joachim Hennrichs</i>	
IV. Grundzüge des neuen Auswahlverfahrens zur Auswahl des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE)	841
<i>Dr. Ingo Fuchs</i>	
V. Umsetzung der EU-Richtlinie zur Corporate Social Responsibility: § 289c HGB als neue Ausrichtung in der Rechnungslegung	859
<i>Dr. Dirk Thiel</i>	

VI. Rechnungslegung bei Umwandlungen nach dem UmwG	873
<i>Robert Hörtnagl</i>	
VII. Sonderbilanzen bei Unternehmensgründung, -sanierung und -liquidation	907
<i>Univ.-Prof. Dr. Silvia Rogler</i>	
VIII. Rechnungslegung in der Insolvenz	941
<i>Karen Buve</i>	
IX. Rechnungslegung in der Sanierung	959
<i>Clemens Willeke</i>	
X. Liquidation von Gesellschaften: Gesellschaftsrecht, Handelsrecht, Steuerrecht	971
<i>Christoph Bode/Dr. Michael Toppelhofer/Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	

E. Rechnungslegung: Branchenspezifische Besonderheiten

I. Bilanzierung bei Kreditinstituten	997
<i>Univ.-Prof. Dr. Gerd Waschbusch</i>	
II. Besonderheiten der Bilanzierung in Versicherungsunternehmen	1039
<i>Prof. Dr. Christian Wallasch/Prof. Dr. Gerhard Mayr</i>	
III. Besonderheiten der Rechnungslegung im Zusammenhang mit Film- und Fernsehrechten	1067
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner/Markus Wittmann</i>	
IV. Umsatzrealisierung in der Softwarebranche	1097
<i>Dr. Christopher Sessar</i>	
V. Bilanzierung in der Land- und Forstwirtschaft	1113
<i>Reinhard Schmid/Dr. Michael Toppelhofer</i>	
VI. Bilanzierung in Gebietskörperschaften und öffentlichen Unternehmen	1139
<i>Prof. Dr. Berit Adam/Matthias Mahnke</i>	
VII. Besonderheiten der Bilanzierung in Stiftungen und Vereinen	1171
<i>Cyrrill Witte</i>	
VIII. Die Standards staatlicher Doppik – Ein aktueller Überblick unter Berücksichtigung des BilRUG und weiterer Neuerungen	1193
<i>Dr. Simone Hartmann</i>	
IX. Bilanzierung von Immobilien in der Handels- und Steuerbilanz	1217
<i>Dr. Michael Toppelhofer/Prof. Dr. Christian Zwirner</i>	
X. Besonderheiten der Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen	1235
<i>Prof. Dr. Guido Patek</i>	
XI. Ausgewählte Bilanzierungsfragen bei Verlagen und im Buchhandel	1261
<i>Karl Petersen/Kai Peter Künkele</i>	
XII. Zahlungsberichterstattung nach BilRUG	1283
<i>Prof. Dr. Christian Zwirner/Michael Vodermeier</i>	

F. Aufgaben und Bedeutung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)

Aufgaben und Bedeutung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)	1299
<i>Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Jochen Zimmermann</i>	

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Bearbeiterverzeichnis	XXXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXV
Allgemeines Literaturverzeichnis	LI

A. Abschlussprüfung

Kommentierung des Handelsgesetzbuches (HGB)	3
Drittes Buch. Handelsbücher	3
Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften	3
Dritter Unterabschnitt. Prüfung	3
§ 316 HGB Pflicht zur Prüfung	3
A. Allgemeines	4
I. Ziele und Funktion der Abschlussprüfung	4
II. Handelsrechtliche Prüfungsvorschriften	5
B. Inhalt der Regelung	5
I. Anwendungsbereich	5
II. Prüfungspflicht für den Einzelabschluss	7
III. Prüfungspflicht für den Konzernabschluss	9
IV. Nachtragsprüfung	11
C. Anwendungsempfehlungen	12
I. Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung	12
II. Durchführung von Vorprüfungen	14
III. Durchführung freiwilliger Prüfungen	14
IV. Ursachen für Nachtragsprüfungen	15
§ 317 HGB Gegenstand und Umfang der Prüfung	17
A. Allgemeines	19
B. Inhalt der Regelung	21
I. Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses (Abs. 1)	21
II. Prüfung von Lagebericht und Konzernlagebericht (Abs. 2)	28
III. Prüfung der im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse (Abs. 3)	33
IV. Beurteilung des Risikofrüherkennungssystems (Abs. 4)	34
V. Anwendung internationaler Prüfungsstandards (Abs. 5)	37
VI. Zulässigkeit weiterer Prüfverfahren oder Abschlussprüfungsanforderungen (Abs. 6) ..	38

Inhaltsverzeichnis

C. Anwendungsempfehlungen	38
I. Prüfung bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen	38
II. Unternehmen in der Insolvenz	38
III. Rechtsform- und branchenspezifisch zu beachtende Sonderregelungen	39
§ 318 HGB Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers	41
A. Allgemeines	43
B. Bestellung des Abschlussprüfers (§ 318 Abs. 1, 1a, 1b und 2 HGB)	44
I. Wählbarer Personenkreis	44
II. Wahl des Abschlussprüfers	44
III. Zeitpunkt der Wahl	46
IV. Höchstlaufzeit des Prüfungsmandats bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 318 Abs. 1a HGB)	47
V. Beschränkung bei der Auswahl des Abschlussprüfers nicht zulässig (§ 318 Abs. 1b HGB)	47
VI. Prüfungsauftrag	48
C. Gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers (§ 318 Abs. 3 HGB)	49
I. Allgemeines	49
II. Antragsgründe	49
III. Antragsberechtigter Personenkreis	50
IV. Antragsfrist	50
V. Gerichtliches Verfahren	51
D. Gerichtliche Bestellung des Abschlussprüfers (§ 318 Abs. 4 HGB)	51
I. Allgemeines	51
II. Antragsberechtigter Personenkreis	51
III. Voraussetzungen	52
E. Vergütung des gerichtlich bestellten Abschlussprüfers (§ 318 Abs. 5 HGB)	52
F. Kündigung des Prüfungsauftrags (§ 318 Abs. 6 und 7 HGB)	52
I. Kündigung aus wichtigem Grund	52
II. Kündigungserklärung	53
III. Kündigungsfolgen	53
G. Mitteilungs- und Berichtspflichten bei Abschlussprüferwechsel	54
I. Unterrichtung der WPK bei Kündigung oder Widerruf des Prüfungsauftrags (§ 318 Abs. 8 HGB)	54
II. Berichtspflichten gegenüber dem neuen Abschlussprüfer (§ 320 Abs. 4 HGB)	54
§ 319 HGB Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe	55
A. Allgemeines	57
B. Inhalt der Regelung	58
I. Vorbemerkungen	58
II. Voraussetzungen für die Auswahl als Abschlussprüfer (Abs. 1)	58
III. Ausschluss aufgrund Besorgnis der Befangenheit (Abs. 2)	59
IV. Besondere Ausschlussgründe (Abs. 3)	63
V. Übertragung der Ausschlussgründe auf Prüfungsgesellschaften (Abs. 4)	71
VI. Übertragung der Ausschlussgründe auf die Prüfung des Konzernabschlusses (Abs. 5)	72
VII. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 319 HGB	73
C. Anwendungsempfehlungen	74

§ 319a HGB Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	77
A. Allgemeines	79
B. Inhalt der Regelung	81
I. Vorbemerkungen und Auswirkungen der Entwicklungen auf EU-Ebene	81
II. Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE)	84
III. Antragsbezogene Ausnahmegenehmigung der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) (Abs. 1a)	90
IV. Ausschlussgründe bei der Prüfung von Konzernabschlüssen (Abs. 2)	90
V. Zustimmungspflicht des Prüfungsausschusses (Abs. 3)	91
VI. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 319a HGB	92
C. Anwendungsempfehlungen	93
§ 319b HGB Netzwerk	95
A. Zweck der Vorschrift, erstmalige Anwendung und berufsrechtliche Konsequenzen einer Netzwerkmitgliedschaft	96
B. Netzwerkdefinition (Abs. 1 Satz 3)	98
I. Rechtliche Analyse	98
II. Betriebswirtschaftliche Analyse	104
C. Verhältnis zwischen Sozietät und Netzwerk	105
D. Ausschlussgründe im Einzelnen	107
I. Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 1)	107
II. Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 2)	109
E. Anwendungsempfehlungen	109
I. Hinweise für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	109
II. Hinweise für die Bestellung des Abschlussprüfers	111
§ 320 HGB Vorlagepflicht. Auskunftsrecht	113
A. Allgemeines	114
B. Inhalt der Vorschrift	115
I. Anwendungsbereich	115
II. Informationsansprüche beim Einzelabschluss	119
III. Informationsansprüche gegenüber Mutterunternehmen und Tochterunternehmen und deren Prüfer (Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2)	123
IV. Informationsansprüche des Prüfers des Konzernabschlusses (Abs. 3)	124
V. Informationsansprüche nach einem Prüferwechsel (Abs. 4)	126
VI. Änderung beim Auskunftsrecht (Abs. 5)	128
VII. Durchsetzung der Informationsansprüche und Sanktionen	129
C. Anwendungsempfehlungen	131
I. Vereinbarung der Rechte nach § 320 HGB bei freiwilligen Prüfungen	131
II. Formulierungsvorschlag bei Prüfungshemmnissen	132
§ 321 HGB Prüfungsbericht	133
A. Allgemeines und Übersicht	134
B. Inhalt der Regelung	136
I. Rechtscharakter und Adressaten des Prüfungsberichts	136
II. Grundsätze der Berichterstattung	137
III. Gliederung des Prüfungsberichts	140

Inhaltsverzeichnis

IV. Inhalt des Prüfungsberichts	140
V. Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts	152
VI. Besonderheiten des Konzernprüfungsberichts	153
VII. Sonderfälle der Berichterstattung	156
C. Besonderheiten für Unternehmen von öffentlichem Interesse – Änderungen durch die EU-APrVO	157
D. Anwendungsempfehlungen	158
§ 321a HGB Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	161
A. Allgemeines	161
B. Inhalt der Regelung	162
I. Anspruch auf Einsicht	162
II. Gegenstand und Umfang der Einsicht und Erläuterung	164
III. Sonderfragen	165
§ 322 HGB Bestätigungsvermerk	167
A. Allgemeines und Übersicht	169
B. Inhalt der Regelung	171
I. Grundlagen	171
II. Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk	183
III. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk	187
IV. Versagung des Bestätigungsvermerks	192
V. Versagung aufgrund fehlender Möglichkeit zur Beurteilung – Erklärung der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils	194
VI. Sonderfragen zum Bestätigungsvermerk	197
VII. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 322 HGB	200
C. Besonderheiten für Unternehmen von öffentlichem Interesse – Änderungen durch die EU-APrVO	200
D. Anwendungsempfehlungen/Überblick zur neuen IDW-PS-400er-Reihe	201
§ 323 HGB Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers	205
A. Allgemeines	206
B. Inhalt der Regelung	207
I. Verpflichteter Personenkreis	207
II. Verhaltenspflichten des Abschlussprüfers	208
III. Haftung des Abschlussprüfers	214
IV. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten	219
C. Anwendungsempfehlungen	222
§ 324 HGB Prüfungsausschuss	225
A. Allgemeines	226
B. Inhalt der Regelung	228
I. Einrichtung eines Prüfungsausschusses (Abs. 1 Satz 1)	228
II. Ausnahmen von der Einrichtungspflicht (Abs. 1 Satz 2)	231
III. Anforderungen an den Prüfungsausschuss (Abs. 2)	232
IV. Abschlussprüferaufsicht (Abs. 3)	236
V. Zeitlicher Anwendungsbereich	236
C. Anwendungsempfehlungen	236

§ 324a HGB Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a	239
A. Allgemeines	239
B. Inhalt der Regelung	240
I. Relevante Prüfungsnormen (Abs. 1 Satz 1)	240
II. Billigung des geprüften Abschlusses (Abs. 1 Satz 2)	241
III. Abschlussprüferidentität (Abs. 2 Satz 1)	242
IV. Wahlrecht zum einheitlichen Prüfungsbericht (Abs. 2 Satz 2)	243
V. Offenlegung eines befreienden IFRS-Einzelabschlusses	244
VI. Sanktionen	245
C. Anwendungsempfehlungen	246

B. Unternehmensüberwachung

I. Straf- und Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder (§§ 331 bis 335c HGB)	249
Erster Titel Straf- und Bußgeldvorschriften	249
§ 331 HGB Unrichtige Darstellung	249
§ 332 HGB Verletzung der Berichtspflicht	249
§ 333 HGB Verletzung der Geheimhaltungspflicht	250
§ 333a HGB Verletzung der Pflichten bei Abschlussprüfungen	250
§ 334 HGB Bußgeldvorschriften	250
Zweiter Titel Ordnungsgelder	252
§ 335 HGB Festsetzung von Ordnungsgeld	252
§ 335a HGB Beschwerde gegen die Festsetzung von Ordnungsgeld; Rechtsbeschwerde; Verordnungsermächtigung	256
Dritter Titel Gemeinsame Vorschriften für Straf-, Bußgeld- und Ordnungsgeldverfahren	257
§ 335b HGB Anwendung der Straf- und Bußgeld- sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften	257
§ 335c HGB Mitteilungen an die Abschlussprüferaufsichtsstelle	257
A. Allgemeines	258
B. Inhalt der Regelung	260
I. Allgemeine Grundlagen des Strafrechts	260
II. Strafvorschriften für Unternehmensvertreter – unrichtige Darstellung (§ 331 HGB) ...	262
III. Strafvorschriften für Abschlussprüfer	272
IV. Strafvorschriften für Mitglieder eines Prüfungsausschusses (§ 333a HGB)	283
V. Bußgeldvorschriften (§ 334 HGB)	285
VI. Ordnungsgeldvorschriften (§§ 335 und 335a HGB)	292
VII. Anwendung auf PersHG i.S.d. § 264a HGB (§ 335b HGB)	298
VIII. Mitteilungen an die Abschlussprüferaufsichtsstelle (§ 335c HGB)	298
II. Enforcement	299
A. Grundlagen und Zweck des Enforcement	300
I. Anlässe und Zweck des Enforcement	300
II. Enforcement in Europa	300
III. Rechtliche Grundlagen in Deutschland	301
IV. Inhalt und Gegenstand des Enforcement	304
V. Hinderungsgründe	305
VI. Grenzen des Enforcement	305

Inhaltsverzeichnis

B. Prüfungsmaßstab und Prüfungsergebnis	307
I. Prüfungsmaßstab	307
II. Grundsatz der Wesentlichkeit	308
III. Prüfungsergebnis	309
C. Die erste Stufe des Enforcement	311
I. Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	311
II. Enforcementprüfung durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	313
III. Anlassprüfungen	317
IV. Stichprobenprüfung	318
V. Prüfungsergebnis	320
VI. Berichts- und Schweigepflichten der Prüfstelle	321
D. Die zweite Stufe des Enforcement	323
I. Zuständigkeiten und Rechte der BaFin	323
II. Prüfungsergebnis	324
E. Folgen fehlerhafter Rechnungslegung	325
I. Veröffentlichung der festgestellten Fehler	325
II. Sonstige Folgen	325
F. Rechtsmittel beim Enforcement	326
G. Kosten und Aufwand für das Enforcement	328
I. Kostenumlage	328
II. Aufwand für die Unternehmen	328
III. Überwachung und Prüfung der Rechnungslegung durch den Aufsichtsrat	331
A. Einführung	332
I. Inhalt und Bedeutung der Rechnungslegung	332
II. Vorschriften zur Rechnungslegung	333
III. Jährliche Rechnungslegung	336
B. Der Rechnungslegungsprozess	337
I. Überblick	337
II. Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	340
C. Abschlussprüfung durch den Aufsichtsrat	348
I. Prüfungspflicht	348
II. Einrichtung eines Prüfungsausschusses	350
III. Einsichtsrechte und Prüfungsmaßstab	352
IV. Vorbereitung der Abschlussprüfung	353
V. Durchführung der Abschlussprüfung	354
VI. Erhöhte Prüfungsanforderungen für den Aufsichtsrat	360
D. Sonstige Prüfungspflichten des Aufsichtsrats	361
I. Prüfung des Gewinnverwendungsvorschlags	362
II. Zahlungsberichte	363
III. Nichtfinanzielle Berichterstattung	364
IV. Unterjährige Finanzberichterstattung	364
E. Rechenschaftslegung des Aufsichtsrats	367
I. Erklärung zur Unternehmensführung	367
II. Bericht an die Hauptversammlung	368

IV. Risikomanagement und internes Kontrollsystem als Bestandteile einer guten Corporate Governance	371
A. Einführung	371
B. Risikomanagementsystem als bedeutsames Corporate-Governance-Element	373
I. Aufgabe und Zielsetzung des Risikomanagements	373
II. Grundelemente des Risikomanagements	374
III. Prozessablauf im Risikomanagementsystem	375
IV. Risikoausprägungen nach IDW PS 981	379
V. Prüfung des Risikomanagementsystems durch den Wirtschaftsprüfer	379
C. Internes Kontrollsystem als bedeutsames Corporate-Governance-Element	382
I. Aufgabe und Zielsetzung des internen Kontrollsystems	382
II. Grundelemente des internen Kontrollsystems	383
III. Prüfung des internen Kontrollsystems durch den Wirtschaftsprüfer	384
D. Fazit	386
V. Datenanalyse in der Abschlussprüfung	387
A. Einleitung	387
I. Datenanalyse als neue Disziplin	387
II. Bedarf für Datenanalyse	389
B. Chancen und Risiken beim Einsatz von Datenanalyse	390
I. Treiber für den Einsatz	390
II. Prüfungseffizienz	390
III. Prüfungssicherheit	394
IV. Prüfungsqualität	397
C. Einsatzbereiche von Datenanalyse	398
I. Risikoorientierter Prüfungsansatz	398
II. Analytische Prüfungshandlungen	404
III. Einzelfallprüfungen	405
D. Der Datenanalyseprozess	406
I. Relevante Schritte	406
II. Durchführung der eigentlichen Datenanalyse	409
E. Zukunft der Datenanalyse	413
I. Automatisierung	413
II. Process Mining	413
F. Fazit	416
VI. Interne Revision	417
A. Einführung	418
B. Definition der Internen Revision als Bestandteil der Corporate Governance	419
I. Corporate Governance als Rahmenkonzept der Unternehmensführung und -kontrolle	419
II. Entwicklung und Begriff der Internen Revision	421
C. Ziele, Organisation und Aufgaben der Internen Revision	423
I. Rechtlicher Rahmen und Ziele der Internen Revision	423
II. Organisation der Internen Revision	426
III. Aufgabenbereiche der Internen Revision	428

Inhaltsverzeichnis

D. Prüfungsvorgehen der Internen Revision	430
I. Prüfungsansatz	430
II. Prüfungsablauf	431
E. Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer	441
I. Notwendigkeit und Entwicklung der Zusammenarbeit	441
II. Anforderungen an den Abschlussprüfer aus Sicht der Internen Revision	442
III. Anforderungen an die Interne Revision aus Sicht des Abschlussprüfers	442
IV. Mögliche Synergien und Konflikte aus der Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer	444
V. Outsourcing der Internen Revision	445
F. Zusammenfassung	446
VII. Verstöße in der Rechnungslegung (Accounting Fraud)	449
A. Einführung	450
B. Begriff und Charakteristika von Verstößen	451
I. Begriffsbestimmung und -abgrenzung	451
II. Würdigung des Faktors ‚Wesentlichkeit‘	454
III. Mögliche Ursachen und Gründe für Manipulationen in der Rechnungslegung	455
IV. Praxisbeispiele	462
V. Zwischenfazit	465
C. Herausforderungen für die externe und interne Unternehmensüberwachung	467
I. Anforderungen an das Risikomanagement	467
II. Anforderungen an den externen Jahresabschlussprüfer	468
III. Anforderungen an Aufsichtsgremien – Haftung des Aufsichtsrats	475
IV. Management von Unternehmensrisiken	476
D. Erkenntnisse aus dem Rechnungswesen für die Unternehmensleitung	479
I. Bedeutung der Rechnungslegung	479
II. Vermeidung von Verstößen	480
III. Relevante Strafnormen im Zusammenhang mit Verstößen im Überblick	481
E. Zusammenfassung	483
VIII. Compliance	485
A. Einführung	486
B. Begriff	487
C. Rechtliche Haftungs- und Sanktionsgrundlagen	487
I. Rechtspflicht betreffend Compliance?	488
II. Strafrechtliche Konsequenzen	488
III. Zivil- und gesellschaftsrechtliche Haftung	490
IV. Resümee	490
D. Problematische Konsequenzen des Compliance-Hypes	491
I. Privatisierung staatlicher Aufgaben	491
II. Rechtskonflikte infolge kritikloser Adaption US-amerikanischer Rechtsvorstellungen	492
III. Compliance-Standards und deren Konsequenzen	493
E. Errichtung und Prüfung eines Compliance-Management-Systems	493
I. Standards	494
II. IDW PS 980	495
III. Resümee	501

F. Compliance im Konzern	502
G. Interne Ermittlungen, vulgo: Internal Investigations	504
H. Hinweisgebersysteme	506
I. Organisation der Compliance-Funktion innerhalb des Unternehmens	507
J. Zusammenarbeit und Abgrenzung zwischen der Compliance-Funktion und weiteren Governance-Abteilungen	507
K. Fazit und Ausblick	509
IX. Accounting Compliance	513
A. Einführung	514
I. Begrifflichkeiten	514
II. Zielsetzungen der Rechnungslegung	520
B. Maßnahmen zur Gewährleistung von Accounting Compliance	521
I. Unternehmensexterne Faktoren	521
II. Unternehmensinterne Faktoren	532
C. Accounting Compliance und Accounting Fraud	536
D. Zusammenfassung	537

C. Rechnungslegung: Handelsrecht und Steuerrecht

I. Übergangsvorschriften zur Anwendung der geänderten Regelungen durch das BilMoG und erstmalige Anwendung	543
A. Vorbemerkungen	543
B. Zu den Übergangsvorschriften	544
I. Notwendigkeit spezieller Übergangsvorschriften	544
II. Spezielle Übergangsregelungen im Einzelnen	546
C. Auswirkungen auf das Bilanzbild und die Bilanzpolitik	563
D. Zusammenfassung	564
II. Auswirkungen des BilRUG auf die Rechnungslegung und Berichterstattung	565
A. Einführung	566
I. Überblick	566
II. Übergang und Erstanwendung nach EGHGB	567
B. Änderungen durch das BilRUG	570
I. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Einzelabschluss	570
II. Wesentliche Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss	592
III. Besonderheiten bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen	595
IV. Änderungen in PublG, AktG und GmbHG	596
V. Auswirkungen auf die Offenlegung	597
C. Auswirkungen auf betriebswirtschaftliche Kennzahlen und Verträge	598
I. Auswirkungen des BilRUG auf Kennzahlen in GuV und Bilanz	599
II. Auswirkungen des BilRUG auf Vertragsgrundlagen und Steuerungsvorgaben	603
III. Auswirkungen auf Financial Covenants, Unternehmenskäufe oder gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen	604

Inhaltsverzeichnis

D. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung	605
E. Fazit	606
III. Pensionsrückstellung – Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung sowie aktuelle Entwicklungen	609
A. Vorbemerkung	610
B. Begriff der Pensionsverpflichtung und der ähnlichen Verpflichtung	610
I. Definition des Begriffs der Pensionsverpflichtung	610
II. Begriff der ähnlichen Verpflichtung	611
III. Unmittelbare und mittelbare Pensionsverpflichtung	612
IV. Alt- und Neuzusagen	614
C. Ansatz	615
I. Ansatz von unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in der HB	615
II. Ansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen in der HB	618
D. Ausweis in der GuV	619
E. Bewertung von Pensionsrückstellungen	621
I. Allgemein	621
II. Versicherungsmathematische Verfahren	622
III. Bewertungsparameter	623
IV. Diskontierung und Zinssatz	625
V. Anpassungsprüfungspflicht nach § 16 BetrAVG und wichtige Bilanzierungsfragen ...	625
VI. Saldierung von Pensionsrückstellungen und Vermögensgegenständen	626
VII. Zuführungsbeträge nach Art. 67 EGHGB	627
F. Anhangangaben	629
I. Allgemeine Angaben zu Pensionsrückstellungen	629
II. Unterschiedsbeträge	629
III. Haftungsverhältnisse	629
IV. Angaben bei der Saldierung von Pensionsverpflichtungen mit Deckungsvermögen ...	630
V. Angaben bei unterdotierten Pensionsrückstellungen	630
G. Regelung des IDW RS HFA 30	630
I. Vorbemerkung	630
II. Änderungen im Zusammenhang mit der Anpassung von § 253 HGB	632
H. Steuerrechtliche Aspekte	638
I. § 6a EStG	638
II. Ansatz in der Steuerbilanz	638
III. Ansatz von mittelbaren Pensionsverpflichtungen in der Steuerbilanz	642
IV. Steuerrechtliche Bewertung von Pensionsverpflichtungen	642
I. Zusammenfassung	644
IV. Beteiligungsbewertung im handelsrechtlichen Jahresabschluss	647
A. Allgemeines	647
B. Begriff der Beteiligung i.S.v. § 271 HGB	648
C. Anforderungen an die handelsrechtliche Beteiligungsbewertung	649
I. Zugangs- und Folgebewertung	649
II. Halteabsicht vs. Veräußerungsabsicht	650

D. Ableitung der finanziellen Überschüsse	651
I. Planungsrechnung	651
II. Berücksichtigung von Synergieeffekten	653
III. Berücksichtigung von Steuern	656
E. Ableitung des Kapitalisierungszinssatzes	658
I. Grundlegendes	658
II. Basiszinssatz	658
III. Marktrisikoprämie	659
IV. Betafaktor	660
V. Anforderungen von IDW RS HFA 10 an den Kapitalisierungszinssatz	661
F. Anwendungsbeispiele	661
I. Kapitalgesellschaft als Beteiligungsunternehmen	661
II. Personengesellschaft als Beteiligungsunternehmen	663
G. Zusammenfassung	665
V. Mezzanine Finanzierungsformen	667
A. Einführung	667
B. Optionsanleihen	669
I. Charakterisierung	669
II. Bilanzierung und steuerliche Aspekte	669
C. Wandelanleihen	670
I. Charakterisierung	670
II. Bilanzierung und steuerliche Aspekte	670
D. Stille Gesellschaft	671
I. Charakterisierung	671
II. Bilanzierung und steuerliche Aspekte	672
E. Genussrechte	676
I. Charakterisierung	676
II. Bilanzierung und steuerliche Aspekte	677
F. Nachrangdarlehen	681
I. Charakterisierung	681
II. Bilanzierung und steuerliche Aspekte	682
G. Partiarische Darlehen	685
I. Charakterisierung	685
II. Bilanzierung und steuerliche Aspekte	686
H. Zusammenfassung	686
VI. Aktienoptionen und Phantom Stocks	689
A. Hintergründe	689
B. Aktienoptionen	690
I. Rechtliche Ausgestaltung von Aktienoptionen	690
II. Bilanzierung von Aktienoptionen	691
C. Phantom Stocks	693
I. Rechtliche Ausgestaltung von Phantom Stocks	693
II. Bilanzierung von Phantom Stocks	694
D. Anwendung der Offenlegungsvorschriften auf Aktienoptionen und Phantom Stocks	696
I. Anhangangaben	696
II. Vergütungsbericht im Lagebericht	697

Inhaltsverzeichnis

VII. Kleinstkapitalgesellschaften	699
A. Allgemeines: Hintergrund und Definition der Kleinstkapitalgesellschaften	699
B. Ausschluss von Unternehmen	702
C. Überblick über die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften	704
I. Erstellungserleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften	704
II. Offenlegungserleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften	711
III. Bewertungsrestriktionen bei Inanspruchnahme von Befreiungen bzw. Erleichterungen	714
IV. Sanktionen	714
V. (Kleinst-)Genossenschaften	714
D. Anwendungsempfehlungen	715
VIII. Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz	721
A. Einleitung	722
B. Änderung der Maßgeblichkeit durch das BilMoG	723
I. Abschaffung der formellen bzw. umgekehrten Maßgeblichkeit	723
II. Neufassung der materiellen Maßgeblichkeit	724
III. Auswirkungen der Neufassung der Maßgeblichkeit	725
C. Synoptische Darstellung der geänderten Vorschriften des HGB und des Steuerrechts	726
I. Zwingende Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz	726
II. Mögliche Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz	732
III. Annäherungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz	735
D. Änderung der Bilanzierung latenter Steuern durch das BilMoG	742
I. Grundlagen latenter Steuern vor dem BilMoG	742
II. Änderungen der Bilanzierung latenter Steuern durch das BilMoG	744
III. Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierung latenter Steuern	745
IV. Auswirkungen des BilMoG auf das Tax Accounting	746
E. Zusammenfassung	747
IX. Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das BilMoG	749
A. Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz	750
B. Wegfall der Umkehrmaßgeblichkeit	751
C. Steuerbilanzpolitik	752
I. Teilwertabschreibungen im Anlage- und im Umlaufvermögen	754
II. Umfang der Herstellungskosten	758
III. Verbrauchsfolgeverfahren	759
IV. Abschreibungsmethoden und Nutzungsdauern bei planmäßiger Abschreibung	761
V. Zuwendungen der öffentlichen Hand	763
VI. Ansatzwahlrechte für Pensionsrückstellungen	764
VII. Steuerliche Spezialvorschriften	765
D. Zeitliche Aspekte der Steuerbilanzpolitik – Wertaufhellungszeitraum	767
E. Bewertungstetigkeit in der Steuerbilanz	770
F. Steuerbilanzpolitik im Kontext von Bilanzänderungen	772
G. Zusammenfassung	774

X. E-Bilanz	775
A. Grundlagen	775
I. Allgemein	775
II. Rechtsgrundlagen und Taxonomie	776
III. Stammdaten- und Jahresabschlussmodul (GCD- und GAAP-Modul)	778
IV. Taxonomiepositionen	779
V. Empfohlener Datenumfang	781
VI. Mapping (Problemfelder)	781
B. Erläuterungen zu ausgewählten Sachverhalten	784
I. In- und ausländische Betriebsstätten	784
II. Typisch und atypische stille Beteiligungen	785
III. Spiegelbildmethode	787
IV. Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	787
V. Aperiodische Ereignisse	788
VI. Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG n.F.	788
VII. Personalaufwand	789
VIII. Wesentliche Abrechnungen	790
IX. Wesentliche Zurechnungen	791
X. Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen	792
C. Sanktionen bei Nichtabgabe	793
D. Planung und Prüfung von Steueränderungen	793
E. Fazit	794

D. Rechnungslegung: Gesellschaftsrecht und Sonderfragen

I. Unternehmensbegriff in Rechnungslegung und Berichterstattung	797
A. Relevanz des Unternehmensbegriffs	797
B. Problematik des Unternehmensbegriffs	798
I. Verwendung des Begriffs und fehlende Definition	798
II. Begriffsabgrenzung in Abhängigkeit des spezifischen Rechtsverständnisses	798
C. Theorien des Unternehmensbegriffs	799
D. Unternehmensbegriff und Unternehmenseigenschaft in der Rechnungslegung	800
I. Relevanz des Unternehmensbegriffs bzw. der Unternehmenseigenschaft	800
II. Zur einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung nach HGB verpflichtete Unternehmen	800
III. Zur Konzernrechnungslegung nach HGB verpflichtete Unternehmen	801
IV. Zur Rechnungslegung nach PubliG verpflichtete Unternehmen	803
V. Sonderfall: Unternehmereigenschaft einer natürlichen Person	804
VI. Spezielle Arten bzw. Formen von Wirtschaftssubjekten	805
E. Prüfungsansätze der Unternehmenseigenschaft	806
F. Synoptischer Überblick	807
G. Zusammenfassung	810

Inhaltsverzeichnis

II. Abhängigkeitsberichterstattung	811
A. Zweck und Zielsetzung eines Abhängigkeitsberichts	811
B. Verpflichtung zur Erstellung eines Abhängigkeitsberichts	812
I. Träger der Berichtspflicht	812
II. Voraussetzungen der Berichtspflicht	813
III. Stichtag und Frist der Erstellung	816
IV. Negativbericht	816
C. Umfang der Berichtspflichten im Abhängigkeitsbericht	816
I. Einzubeziehende Unternehmen	816
II. Berichtspflichtige Rechtsgeschäfte und Maßnahmen	817
III. Schlusserklärung des Vorstands	821
IV. Form der Darstellung	822
D. Prüfungspflicht eines Abhängigkeitsberichts	823
I. Prüfung durch den Abschlussprüfer	823
II. Prüfung durch den Aufsichtsrat	825
III. Sonderprüfung	826
E. Publizität eines Abhängigkeitsberichts	826
F. Checkliste für die Prüfung des Abhängigkeitsberichts	827
III. Aufstellung, Feststellung und Nichtigkeit des Jahresabschlusses	831
A. Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses	831
B. Nichtigkeit des Jahresabschlusses	834
I. Überblick über mögliche Fehler bei der Rechnungslegung und Fehlerfolgen	834
II. Handelsbilanzrechtlicher Fehlerbegriff	835
III. Nichtigkeitsgründe	836
IV. Rechtsfolgen der Nichtigkeit	836
V. Heilung (§ 256 Abs. 6 AktG)	837
C. Berichtigung eines fehlerhaften, aber nicht nichtigen Jahresabschlusses	837
D. Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses	838
E. Rechtsfolgen bei fehlerhaftem Konzernabschluss	839
IV. Grundzüge des neuen Auswahlverfahrens zur Auswahl des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE)	841
A. Vorbemerkung	842
B. Anwendungsbereich des neuen Auswahlverfahrens	843
I. Sachlicher Anwendungsbereich	843
II. Zeitlicher Anwendungsbereich	847
C. Ausgestaltung des neuen Auswahlverfahrens	847
I. Auswahlverfahren zur Vorauswahl des Abschlussprüfers	847
II. Weiterer Ablauf der Wahl des Abschlussprüfers	854
III. Schaubild zum Ablauf des Auswahlverfahrens	855
IV. Dokumentation	855
D. Rechtsfolgen von Verstößen	855
I. Sanktionen gegen Mitglieder des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses	855
II. Auswirkungen auf die Bestellung des Abschlussprüfers und den geprüften Jahresabschluss	856
E. Besonderheiten bei Konzernen	857

V. Umsetzung der EU-Richtlinie zur Corporate Social Responsibility: § 289c HGB als neue Ausrichtung in der Rechnungslegung	859
A. Jahresabschlusstheorien als Grundlagen des Rechnungswesens nach HGB	859
I. Einfluss klassischer Ansätze im Überblick	859
II. Prägung und Bedeutung für die Entwicklung	861
B. Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Berichterstattung	861
I. Übersicht ausgewählter Grundsätze und ihre Kodifizierung im HGB	861
II. Konflikt zwischen ökonomischen und sozialökologischen Zielen	863
C. EU-Richtlinie zur Corporate Social Responsibility (CSR)	863
I. Abbildung sozialer Verantwortung in der Rechnungslegung	863
II. Konzeption der Berichterstattung nach der CSR-Richtlinie	864
D. Spannungsfelder und Möglichkeiten der Weiterentwicklung	867
I. Lediglich beschränkter Anwenderkreis	868
II. Herausfordernde Prüfung der neuen nichtfinanziellen Ausrichtung	869
III. Gemeinwohlbilanz als Möglichkeit der Weiterentwicklung?	870
IV. Weiterentwicklung auf Basis der Nachhaltigkeitsberichterstattung	871
E. Fazit	871
VI. Rechnungslegung bei Umwandlungen nach dem UmwG	873
A. Einführung	874
B. Bilanzierung bei Verschmelzungen	876
I. Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers	876
II. Bilanzielle Abbildung des Vermögensübergangs beim übernehmenden Rechtsträger	885
III. Bilanzierung beim Anteilinhaber	898
IV. Bilanzierung in der Interimsphase	899
C. Besonderheiten bei der Spaltung	902
I. Entsprechende Anwendung der Verschmelzungsvorschriften	902
II. Gesamt- oder Teilbilanz als Schlussbilanz	903
III. Besonderheiten bei der Abspaltung	903
IV. Besonderheiten bei der Ausgliederung	904
V. Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts	904
D. Bilanzierung beim Formwechsel	905
E. Auswirkungen auf den Konzernabschluss	905
F. Bilanzierung bei Vermögensübertragungen	905
VII. Sonderbilanzen bei Unternehmensgründung, -sanierung und -liquidation	907
A. Begriff ‚Sonderbilanzen‘	908
B. Sonderbilanzen bei Unternehmensgründung	908
I. Grundlagen	908
II. Ansatz in der Gründungsbilanz	911
III. Bewertung in der Gründungsbilanz	913
IV. Ausweis in der Gründungsbilanz	915

Inhaltsverzeichnis

C. Sonderbilanzen bei Unternehmenssanierung	916
I. Grundlagen	916
II. Sanierungsmaßnahmen zur Verbesserung der Zahlungsfähigkeit	918
III. Sanierungsmaßnahmen zur Verbesserung der Schuldendeckungsfähigkeit	919
D. Sonderbilanzen bei Unternehmensliquidation	922
I. Grundlagen	922
II. Externe Liquidationsrechnungslegung	924
III. Interne Liquidationsrechnungslegung	933
VIII. Rechnungslegung in der Insolvenz	941
A. Vorbemerkung und Einführung	941
B. Interne Rechnungslegung im Insolvenzverfahren	942
I. Bestandsaufnahme	942
II. Verzeichnisse	943
III. Schlussrechnung	949
IV. Zwischenrechnungslegung	953
V. Besondere Verfahrensstadien und -arten	953
C. Externe Rechnungslegung im Insolvenzverfahren	955
I. Pflicht zur externen Rechnungslegung	955
II. Schlussbilanz der insolventen Gesellschaft	956
III. Eröffnungs-, Zwischen- und Schlussbilanz im Insolvenzverfahren	956
IV. Prüfungspflicht und Pflicht zur Offenlegung	957
IX. Rechnungslegung in der Sanierung	959
A. Einführung	959
B. Sanierungsmaßnahmen und ihre Auswirkungen beim Schuldner und Gläubiger	962
I. Forderungsverzicht (mit Besserungsvereinbarung)	962
II. Rangrücktritt	963
III. Gesellschafterdarlehen	964
IV. Patronatserklärung	966
V. Schuld- und Erfüllungsübernahme, Bürgschaft	968
C. Fazit zu den dargestellten Sanierungsmaßnahmen	969
D. Zahlenmäßige Darstellung des geplanten Sanierungsablaufs	970
X. Liquidation von Gesellschaften: Gesellschaftsrecht, Handelsrecht, Steuerrrecht	971
A. Einführung	971
B. Rechtliche Grundlagen einer Liquidation	972
I. Motive und Alternativen einer Liquidation	972
II. Ablauf der Liquidation	974
III. Die Liquidation im Überblick	979
C. Liquidation und Handelsrecht	981
I. Rechnungslegungspflichten	981
II. Ansatz, Bewertung und Ausweis	985
III. Offenlegungspflichten	985

D. Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften	987
I. Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG	987
II. Liquidationsbesteuerungszeitraum	988
III. Liquidationsgewinn	990
E. Liquidationsbesteuerung von Personengesellschaften	992
F. Praxisempfehlungen	993

E. Rechnungslegung: Branchenspezifische Besonderheiten

I. Bilanzierung bei Kreditinstituten	997
A. Branchenbezogene Rechnungslegungsvorschriften für Kreditinstitute	998
B. Der Ausweis in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung	999
I. Die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Formblätter)	999
II. Der bilanzielle Ausweis besonderer Geschäfte	1005
III. Erläuterungen zu ausgewählten Bilanzposten	1012
IV. Erläuterungen zu ausgewählten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (Postennummern nach der Staffelform)	1018
C. Die Bewertung im Jahresabschluss von Kreditinstituten	1021
I. Grundlagen	1021
II. Bewertung von Forderungen	1022
III. Bewertung von Wertpapieren	1025
IV. Verlustfreie Bewertung des Bankbuchs	1026
V. Bewertung der Finanzinstrumente des Handelsbestands	1027
VI. Die stille und die offene Risikovorsorge	1029
D. Inhalt von Anhang und Lagebericht	1035
I. Anhang	1035
II. Lagebericht	1037
II. Besonderheiten der Bilanzierung in Versicherungsunternehmen	1039
A. Einführung in die Bilanzierung von Versicherungsunternehmen	1040
I. Skizzierung der Spezifitäten von Versicherungsunternehmen und deren Bilanzierung	1040
II. Überblick zu den Rechnungslegungsnormen beim deutschen handelsrechtlichen Abschluss von Versicherungsunternehmen	1043
B. Ausgewählte Besonderheiten bei Ansatz, Bewertung und Bilanzausweis	1045
C. Ansatz und Bewertung von Kapitalanlagen	1046
I. Bedeutung der Kapitalanlagen bei Versicherungsunternehmen	1046
II. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	1047
III. Kapitalanlagen in verbundenen Unternehmen und Beteiligungen	1048
IV. Sonstige Kapitalanlagen	1048
V. Depotforderungen aus dem in Rückdeckung übernommenen Versicherungsgeschäft	1051
VI. Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolicen	1051
D. Ansatz und Bewertung von versicherungstechnischen Rückstellungen	1052
I. Bedeutung der versicherungstechnischen Rückstellungen	1052
II. Allgemeine Bewertungsvorschriften	1052

Inhaltsverzeichnis

III. Beitragsüberträge	1053
IV. Deckungsrückstellung	1053
V. Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle	1055
VI. Rückstellung für erfolgsabhängige und erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung	1057
VII. Schwankungsrückstellung und ähnliche Rückstellungen	1057
VIII. Sonstige versicherungstechnische Rückstellungen	1059
IX. Versicherungstechnische Rückstellungen im Bereich der Lebensversicherung, soweit das Anlagerisiko von den Versicherungsnehmern getragen wird	1059
E. Gewinn- und Verlustrechnung in Versicherungsunternehmen	1060
F. Weitere Besonderheiten bei der Rechnungslegung und Prüfung in Versicherungsunternehmen	1061
I. Anhang sowie Lagebericht in Versicherungsunternehmen	1061
II. Konzernabschluss und Konzernlagebericht in Versicherungsunternehmen	1062
III. Prüfung und Offenlegung von Unterlagen in Versicherungsunternehmen	1063
IV. Vorschriften zu Straf- und Bußgeldern sowie Zwangsgeldern in Versicherungsunternehmen	1065
 III. Besonderheiten der Rechnungslegung im Zusammenhang mit Film- und Fernsehrechten	 1067
A. Problemstellung	1068
B. Verwertung von Filmrechten	1069
C. Abbildung von Filmrechten in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	1070
I. Ausweis (Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen)	1071
II. Ansatz	1073
III. Umsatzrealisierung und Bilanzierung von Forderungen	1084
IV. Steuerliche Problemstellung	1089
V. Folgewirkungen	1090
D. Übertragungsrechte bei Fernsehsendern	1091
I. Bedeutung und Wesen von Übertragungsrechten	1091
II. Bilanzielle Behandlung des Übertragungsrechts	1092
III. Bilanzielle Behandlung des Kaufpreises	1093
IV. Bilanzielle Berücksichtigung von Risiken	1093
V. Ergebnis	1094
E. Zusammenfassung	1094
 IV. Umsatzrealisierung in der Softwarebranche	 1097
A. Problemstellung – Besonderheiten der Softwarebranche	1097
B. Das Realisationsprinzip in seiner Ausprägung als Gewinnrealisationsprinzip im deutschen Bilanzrecht	1099
C. Grundsätze ordnungsmäßiger Umsatzrealisierung in der Softwarebranche	1100
I. Einzeltransaktionen: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Gewinnrealisierungsprinzipien in der Softwarebranche	1100
II. Mehrkomponentengeschäfte – Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Gewinnrealisierungsprinzipien in der Softwarebranche	1105
III. Mehrkomponentengeschäfte – typische Anwendungsbeispiele	1109
D. Zusammenfassung	1111

V. Bilanzierung in der Land- und Forstwirtschaft	1113
A. Vorbemerkungen	1114
B. Maßgebliche Bilanzierungsregeln	1115
I. Bilanzierung nach steuerrechtlichen Vorgaben	1115
II. Der Land- und Forstwirt als Kann-Kaufmann	1116
III. Land- und forstwirtschaftliche Gesellschaften	1117
IV. IFRS in der Land- und Forstwirtschaft	1119
C. Formelle Aspekte der Buchführung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb	1121
I. Wirtschaftsjahr in der Land- und Forstwirtschaft	1121
II. Geltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft	1121
III. Anbauverzeichnis und Warenausgang	1122
IV. Besonderheiten forstwirtschaftlicher Buchführung	1123
D. Materielle Aspekte der Buchführung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb	1124
I. Branchen- und betriebsformübergreifende Fragen	1124
II. Landwirtschaft	1132
III. Forstwirtschaft	1137
VI. Bilanzierung in Gebietskörperschaften und öffentlichen Unternehmen	1139
A. Bilanzierung in deutschen Gebietskörperschaften	1140
I. Entwicklungshistorie und derzeitiger Stand des Haushalts- und Rechnungswesens auf staatlicher und kommunaler Ebene	1140
II. Ausgestaltung des staatlichen doppischen Haushalts- und Rechnungswesens	1143
III. Ausgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens	1144
B. Bilanzierung in europäischen Gebietskörperschaften	1148
C. Bilanzierung in öffentlichen Unternehmen	1158
I. Öffentliche Unternehmen	1158
II. Unternehmensformen	1159
III. Wirtschaftsführung kommunaler Unternehmen	1161
IV. Auswirkungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) auf die Rechnungslegung kommunaler Unternehmen	1163
VII. Besonderheiten der Bilanzierung in Stiftungen und Vereinen	1171
A. Allgemeines	1172
B. Die Regelungen im Einzelnen	1172
I. Berichterstattende Einheit und Verantwortliche für die Rechnungslegung	1172
II. Normen	1174
C. Anwendungsempfehlungen	1184
I. Informationsziele der Rechnungslegung und Regelung der Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen in der Satzung	1184
II. Problemfelder der Bilanzierung von Stiftungen und Vereinen	1184
VIII. Die Standards staatlicher Doppik – Ein aktueller Überblick unter Berücksichtigung des BilRUG und weiterer Neuerungen	1193
A. Einführung	1194
B. Einzel- und Konzernabschluss	1196
I. Rechtsgrundlagen	1196
II. Buchführungsgrundsätze	1199

Inhaltsverzeichnis

III. Bewertungsgrundsätze	1204
IV. Zentrale Regelungen auf der Ebene des Einzelabschlusses	1207
V. Zentrale Regelungen auf der Ebene des konsolidierten Abschlusses	1213
C. Fazit	1216
IX. Bilanzierung von Immobilien in der Handels- und Steuerbilanz	1217
A. Einführung	1217
B. Bilanzierung von Immobilien nach HGB	1217
I. Grundlagen	1217
II. Zugangsbewertung	1218
III. Folgebewertung	1221
C. Bilanzierung von Immobilien in der Steuerbilanz	1225
I. Grundlagen	1225
II. Zugangsbewertung	1225
III. Folgebewertung	1229
D. Zusammenfassung	1232
X. Besonderheiten der Rechnungslegung von Energieversorgungs- unternehmen	1235
A. Überblick und Themeneingrenzung	1236
B. Rechnungslegung und Buchführung nach § 6b EnWG	1236
I. Entwicklung und Zielsetzung der Entflechtungsregelungen der §§ 6 bis 10e EnWG ..	1236
II. Aufbau, Anwendungsbereich und Begriffsabgrenzungen	1239
III. Verpflichtung zur Abschlusserstellung, Prüfung und Offenlegung	1240
IV. Besondere Anhangangaben	1241
V. Buchhalterische und jahresabschlussbezogene Entflechtung	1242
VI. Weitere Rechnungslegungspflichten nach § 6b Abs. 4 und 7 EnWG	1246
C. Abbildungsbesonderheiten bei Energiebeschaffungs- und -absatzverträgen	1247
I. Energiehandel als eigenständiger Tätigkeitsbereich von EVU	1247
II. Bilanzielle Behandlung einzelner Verträge	1247
III. Bilanzielle Behandlung von Vertragsportfolios	1252
IV. Sonstige Informationspflichten	1257
D. Schlussbemerkungen	1259
XI. Ausgewählte Bilanzierungsfragen bei Verlagen und im Buchhandel	1261
A. Überblick	1261
B. Bewertung des Buchbestandes	1261
I. Regelungen des Sortimentmerckblatts	1261
II. Inventur im Sortiment	1262
III. Bewertung von Vorräten im Sortiment	1263
C. Bilanzierung von E-Books	1266
I. Definition von E-Books	1266
II. Ansatz von E-Books in Handels- und Steuerbilanz	1267
III. Ausweis von E-Books in Handels- und Steuerbilanz	1272
IV. Bewertung von E-Books in Handels- und Steuerbilanz	1274

D. Passivierung von Remissionsrückstellungen	1278
I. Ansatz von Remissionsrückstellungen	1278
II. Bewertung von Remissionsrückstellungen	1280
E. Schlussbemerkung	1281
XII. Zahlungsberichterstattung nach BilRUG	1283
A. Einführung	1283
I. Überblick über die neuen Regelungen	1283
II. Erstanwendung	1285
B. Analyse der Neuregelungen	1285
I. Anwendungsbereich	1285
II. Begriffsbestimmungen	1286
III. Entstehung der Berichterstattungspflicht und Befreiungsmöglichkeiten	1288
IV. Inhalt und Aufbau von (Konzern-)Zahlungsberichten	1290
V. Prüfungspflicht	1293
VI. Enforcement durch BaFin und DPR	1294
VII. Offenlegung und Bußgeld- sowie Ordnungsgeldvorschriften	1294
VIII. Fazit	1295

F. Aufgaben und Bedeutung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)

Aufgaben und Bedeutung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees (DRSC)	1299
I. Das DRSC und die Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung	1299
II. Organisationsform	1300
III. Reformen und Umstrukturierungen	1301
IV. Mitglieder, personelle Ausstattung und Finanzierung	1301
V. Aufgabenbereich und Tätigkeitsfelder	1303
VI. Aktivitätenbericht	1304
A. Übersicht	1304
B. Entstehung eines DRS	1305
VII. Kritikpunkte an der Arbeit des DRSC	1308
VIII. Vergleich des DRSC mit IASB und FASB	1308
A. Entstehung und Aufbau	1308
B. Standardsetzungsprozess	1310
C. Personalausstattung und Finanzierung	1311
D. Zusammenfassung	1312
Stichwortverzeichnis	1313

Allgemeines Literaturverzeichnis

	zitiert
Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995 ff.	ADS
Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, 2002 ff., Stand: 75. Ergänzungslieferung August 2017	Baetge/Kirsch/Thiele/ <i>Bearbeiter</i>
Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz-Kommentar, 7. Aufl. 2016	Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/ <i>Bearbeiter</i>
Böcking/Castan/Heymann/Pfitzer/Scheffler (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Stand: 53. Ergänzungslieferung Juni 2017	Beck HdB/ <i>Bearbeiter</i>
Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Band 1, 3. Aufl. 2014	Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn/ <i>Bearbeiter</i>
Grottel/Schmidt/Schubert/Winkeljohann (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016	Beck Bil-Komm/ <i>Bearbeiter</i>
Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 7. Aufl. 2016	<i>Hoffmann/Lüdenbach</i>
IDW, WP-Handbuch, Band I, 14. Aufl. 2012	WP-Handbuch, Bd. I
IDW, WP-Handbuch, Band II, 14. Aufl. 2014	WP-Handbuch, Bd. II
IDW, WPH Edition, Assurance, 2017	WPH Edition, Assurance
IDW, WPH Edition, Wirtschaftsprüfung & Rechnungslegung, 2017	WPH Edition, WP-Handbuch
Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung, 2. Aufl. 1994, Stand: 85. Ergänzungslieferung Mai 2017 (ursprünglich unter dem Titel „Bonner Handbuch Rechnungslegung“).	Kirsch/ <i>Bearbeiter</i> (Bonner Handbuch/ <i>Bearbeiter</i>)
Kußmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, 1985 ff., Stand: 194. Ergänzungslieferung Oktober 2017	HdB/ <i>Bearbeiter</i>
Kütting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl. 1998	HdK/ <i>Bearbeiter</i>
Kütting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, 5. Aufl. 2002 ff., Stand: 25. Ergänzungslieferung Mai 2017	HdR-E/ <i>Bearbeiter</i>
Petersen/Zwirner/Brösel (Hrsg.), Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 3. Aufl. 2016	Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/ <i>Bearbeiter</i>
Schmidt (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, 3. Aufl. 2013	MünchKommHGB/ <i>Bearbeiter</i>
Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses (HdJ), 1984 ff., Stand: 67. Ergänzungslieferung Juni 2017	HdJ/ <i>Bearbeiter</i>
Ulmer (Hrsg.), HGB-Bilanzrecht, 1. Teilbd., §§ 238–289, 2002	Ulmer/ <i>Bearbeiter</i>

A.

Abschlussprüfung

Kommentierung des Handelsgesetzbuches (HGB)

Drittes Buch. Handelsbücher

[...]

Zweiter Abschnitt. Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung) sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften

[...]

Dritter Unterabschnitt. Prüfung

§ 316 HGB Pflicht zur Prüfung

Wittmann, § 316 HGB Pflicht zur Prüfung, S. 3 bis 15, in: *Petersen/Zwirner* (Hrsg.), Handbuch Bilanzrecht, © Bundesanzeiger Verlag, 2. Auflage 2018

(1) ¹Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine im Sinne des § 267 Abs. 1 sind, sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. ²Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden.

(2) ¹Der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht von Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. ²Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Konzernabschluss nicht gebilligt werden.

(3) ¹Werden der Jahresabschluss, der Konzernabschluss, der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach Vorlage des Prüfungsberichts geändert, so hat der Abschlussprüfer diese Unterlagen erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. ²Über das Ergebnis der Prüfung ist zu berichten; der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen.

Literatur

IDW RS HFA 6, Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen, IDW FN 2007, 265.

A. Allgemeines	1–9	1. Prüfungspflicht	34–38
I. Ziele und Funktion der Abschlussprüfung	1–8	2. Prüfungsgegenstand	39
II. Handelsrechtliche Prüfungsvorschriften ...	9	3. Berichterstattung	40
B. Inhalt der Regelung	10–54	4. Rechtsfolgen	41–43
I. Anwendungsbereich	10–17	IV. Nachtragsprüfung	44–54
II. Prüfungspflicht für den Einzelabschluss ...	18–33	1. Ursachen	44–49
1. Prüfungspflicht	18–22	2. Umfang der Nachtragsprüfung	50–51
2. Prüfungsgegenstand	23–25	3. Berichterstattung	52–54
3. Berichterstattung	26–27	C. Anwendungsempfehlungen	55–63
4. Rechtsfolgen	28–33	I. Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung ...	55–56
III. Prüfungspflicht für den Konzernabschluss	34–43	II. Durchführung von Vorprüfungen	57
		III. Durchführung freiwilliger Prüfungen	58–62
		IV. Ursachen für Nachtragsprüfungen	63

A. Abschlussprüfung

A. Allgemeines

I. Ziele und Funktion der Abschlussprüfung

- 1 Veröffentlichte JA und KA liefern einem großen Personenkreis (Aktionären, Kreditinstituten, Lieferanten, Arbeitnehmern etc.) Informationen über die wirtschaftliche Lage eines UN bzw. eines Konzerns. Diese Informationen dienen wiederum als Grundlage für individuelle Entscheidungen bspw. hinsichtlich bestehender oder möglicher finanzieller Engagements. Sie finden direkt oder indirekt Eingang in Verträge der verschiedensten Art.

Praxishinweis



Die handelsrechtliche JA-Prüfung nimmt vier Funktionen wahr:

- eine Kontrollfunktion,
 - eine Informationsfunktion,
 - eine Beglaubigungsfunktion und
 - eine Präventivfunktion.
-

- 2 Durch die Abschlussprüfung soll die Verlässlichkeit der in JA/KA und Konzern-/Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt und damit ihre Glaubwürdigkeit für die Abschlussleser erhöht werden. Der Abschlussprüfer informiert die Adressaten des Abschlusses, ob die UN-Führung bei der Erstellung des Abschlusses die gesetzl. Vorschriften sowie ggf. zusätzliche Bestimmungen der Satzung/des Gesellschaftsvertrags eingehalten hat (**Kontrollfunktion**).¹
- 3 I.R.d. **Informationsfunktion** berichtet der Abschlussprüfer dem Auftraggeber über wesentliche Ergebnisse der Prüfung. Der Abschlussprüfer unterstützt dadurch den Aufsichtsrat bei dessen Prüfung der Rechnungslegung sowie bei der Überwachung der UN-Leitung im Interesse der Aktionäre und Stakeholder.²
- 4 Die **Beglaubigungsfunktion** nimmt der Abschlussprüfer mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks bzw. dessen Einschränkung oder Versagung wahr. Dies ist die zentrale und einzige Informationsschnittstelle zwischen dem Prüfer und der Öffentlichkeit in Bezug auf das Ergebnis der Prüfung.³
- 5 Die Abschlussprüfung hat zusätzlich auch eine **Präventivfunktion**. Der Abschlussprüfer wirkt durch seine Prüfungstätigkeit und die Berichterstattung korrigierend und vorbeugend auf die Qualität der Rechnungslegung ein. Festgestellte Mängel werden i.R.d. Abschlussprüfung vom geprüften UN beseitigt, um einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erhalten. Ebenso wird im Vorfeld der Prüfung das Bemühen, fehlerfreie Abschlüsse aufzustellen, gestärkt.⁴
- 6 Der **zeitliche Rahmen** für die Durchführung der Abschlussprüfung wird zum einen durch die gesetzlichen und/oder satzungsgemäßen Vorgaben für Prüfung und Feststellung des JA durch die zuständigen Organe sowie für die Einberufung der Haupt-/Gesellschafterversammlung festgelegt und zum anderen durch die Größe und Organisation des UN.⁵

1 Vgl. Beck HdR/Orth/Eisenhardt, B 600 Rn. 1 ff.

2 Vgl. Vgl. Beck HdR/Orth/Eisenhardt, B 600 Rn. 5.

3 Vgl. Vgl. Beck HdR/Orth/Eisenhardt, B 600 Rn. 6.

4 Vgl. Vgl. Beck HdR/Orth/Eisenhardt, B 600 Rn. 7.

5 WPH Edition, Assurance, Kap. L Rn. 394.

Praxishinweis

▶ Zur Sicherung der Einhaltung vorgegebener Termine bietet sich die Durchführung von **Vor- oder Zwischenprüfungen** an.

So kann bspw. die Aufnahme und Prüfung des IKS eines UN bereits vor dem Bilanzstichtag erfolgen.

Auch eine vor- oder nachgelagerte Stichtagsinventur bietet die Möglichkeit zur Entzerrung von Erstellungs- und Prüfungshandlungen um den Bilanzstichtag.

Ferner kann für die Durchführung einer Saldenbestätigungsaktion zur externen Abstimmung von Debitoren und Kreditoren als Stichtag bspw. der 30.11. anstelle des Bilanzstichtags 31.12. gewählt werden.

Die Abschlussprüfung stellt eine **öffentlich-rechtliche Verpflichtung** für das zu prüfende UN dar. **7**

Die Prüfung der Einhaltung anderer gesetzlicher Regelungen als der Vorschriften zur Rechnungslegung gehört grundsätzlich⁶ nur insoweit zur Abschlussprüfung, als sich aus diesen anderen Vorschriften üblicherweise Rückwirkungen auf den JA ergeben. Die JA-Prüfung ist somit insb. **keine Unterschlagungsprüfung**. **8**

II. Handelsrechtliche Prüfungsvorschriften

Die gesetzl. Abschlussprüfung ist in den §§ 316 ff. HGB geregelt. § 316 HGB befindet sich im Zweiten Abschnitt des Dritten Buchs des HGB mit den Regelungen für KapG. Er ist Teil des Dritten Unterabschnitts, welcher mit den §§ 316 bis 324a HGB die Vorschriften zur Prüfung von Abschlüssen enthält. § 316 HGB verpflichtet zu Beginn des Abschnitts die betroffenen UN, wesentliche Teile ihrer Rechnungslegung – JA und Lagebericht – durch einen außerhalb des UN stehenden Dritten prüfen zu lassen.⁷ § 316 Abs. 1 HGB enthält dabei die Pflicht für den EA und § 316 Abs. 2 HGB für den KA. § 316 Abs. 3 HGB bezieht sich auf sog. Nachtragsprüfungen, wenn ein JA/KA nach bereits erfolgter Prüfung (erneut) geändert wird. **9**

B. Inhalt der Regelung**I. Anwendungsbereich**

Aufgrund der Stellung im Gesetz unterliegen somit grds. nur **KapG**, die nach § 316 Abs. 1 HGB **nicht kleine** i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB sind, einer Prüfungspflicht nach § 316 HGB. Über § 264 a HGB werden PersHG (OHG und KG), bei denen nicht wenigstens eine natürliche Person oder eine andere PersG mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter (KapCoG) – also insb. die AG & Co. KG sowie die GmbH & Co. KG –, den KapG gleichgestellt (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Zwirner/König/Hartmann, § 264a HGB Rn. 1). Hieraus ergibt sich auch für diese Gesellschaften, sofern es sich nicht um kleine Gesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 1 HGB handelt, eine Prüfungspflicht nach § 316 HGB. **10**

Kapitalmarktorientierte KapG i.S.d. § 264d HGB gelten unabhängig von ihrer tatsächlichen Größe nach § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets als große KapG und unterliegen somit § 316 Abs. 1 HGB und folglich einer Prüfungspflicht. **11**

Nach § 316 Abs. 2 HGB unterliegen **KA** sowie Konzernlageberichte von KapG, sofern eine Aufstellungspflicht für den Konzernabschluss besteht, ebenfalls einer Prüfungspflicht. **12**

⁶ § 53 HGrG sieht beispielsweise für Unternehmen an denen eine Gebietskörperschaft mehrheitlich beteiligt ist u.a. die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung vor

⁷ Vgl. Kirsch/Häfele, § 316 HGB Rn. 2.

A. Abschlussprüfung

- 13** Für KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB bestimmter Wirtschaftszweige, wie z.B. Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen, regeln ferner Spezialvorschriften – unabhängig von der Größe der jeweiligen Gesellschaft – eine etwaige Prüfungspflicht.⁸
- 14** Folgende Fälle werden somit **nicht** von einer Prüfungspflicht nach § 316 HGB erfasst:⁹
- JA von Nicht-KapG bzw. Nicht-KapCoG (PersHG die nicht unter § 264a HGB fallen),
 - JA und Lagebericht kleiner KapG und KapCoG nach § 267 Abs. 1 HGB sowie von Kleinst-KapG und Kleinst-KapCoG i.S.d. § 264a HGB nach § 267a Abs. 1 HGB, die nicht kapitalmarktorientiert sind;¹⁰
 - JA und Lagebericht von TU, die die Befreiungsmöglichkeiten des § 264 Abs. 3 HGB (vgl. zu den Voraussetzungen Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Zwirner/König/Hartmann, § 264 HGB Rn. 65 ff.) bzw. § 264b HGB (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Zwirner/König/Hartmann, § 264b HGB Rn. 6 ff.) in Anspruch nehmen;¹¹
 - KA und Konzernlageberichte von Konzernen, die nach § 293 HGB nicht konzernrechnungslegungspflichtig sind;¹²
 - KA und Konzernlageberichte von MU, wenn eine Befreiung nach §§ 291 und 292 HGB rechtmäßig erfolgt.
- 15** Basiert eine Abschlussprüfung nicht auf einer gesetzl. Prüfungspflicht, sondern allein auf einer Regelung in Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag, wird von einer **satzungsgemäßen Abschlussprüfung** gesprochen.¹³ Grundlage einer (**freiwilligen**) **Abschlussprüfung** können aber auch Verträge des Zivilrechts (z.B. Kreditverträge) sein.¹⁴

Praxishinweis



Neben der gesetzl. Verpflichtung kann eine JA-Prüfung auch aufgrund der privatrechtlichen Vorschriften geboten sein.

- 16** Der **Umfang** gesetzl. Prüfungen kann durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung **nicht eingeschränkt** werden. Eine Ausweitung des Prüfungsumfangs (z.B. zusätzliche freiwillige Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nicht börsennotierter AG oder freiwillige Prüfung der Geschäftsführung analog § 53 HGrG) ist jedoch jederzeit möglich.

Praxishinweis



In der Praxis sehen häufig Kreditverträge eine Prüfung der JA vor, oder i.R.v. UN-Transaktionen werden geprüfte Abschlüsse gefordert. Wenn gegen satzungsmäßige oder vertragliche Prüfungspflichten verstoßen wird, ergeben sich bei freiwilligen Prüfungen keine Rechtsfolgen aus dem Feststellungsverbot. Aus der Verletzung können jedoch Schadenersatzansprüche nach Vertragsrecht folgen oder es können sich Konsequenzen aus dem Satzungsverstoß ergeben.

- 17** Wer Abschlussprüfer sein kann, bestimmt § 319 HGB. Demnach können grds. WP und WPG Abschlussprüfer sein (vgl. § 319 HGB Rn. 5). Bei mittelgroßen KapG und PersHG

⁸ Vgl. Kirsch/Häfele, § 316 HGB Rn. 3.

⁹ Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 7 und Rn. 18; Eine rechtsform- und/oder größenabhängige Prüfungspflicht kann sich jedoch aus anderen Vorschriften ergeben. So sieht bspw. das PublG in § 6 eine Prüfungspflicht für bestimmte Unternehmen die unter das PublG fallen vor s. a. Rn. 18. (zu Unternehmen die unter das PublG fallen s. WPH Edition, WP-Handbuch, Kap. F Rn. 1482).

¹⁰ Kapitalmarktorientierte KapG i.S.d. § 264d HGB gelten gem. § 267 Abs. 3 HGB stets als große KapG.

¹¹ Die dort genannten Befreiungsmöglichkeiten können grds. einzeln oder vollumfänglich genutzt werden; vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Zwirner/König/Hartmann, § 264 HGB Rn. 64 m.w.N.

¹² Gem. § 293 Abs. 5 sind § 293 Abs. 1 und 4 nicht anwendbar, wenn das MU oder ein in den KA einbezogenes TU am Abschlussstichtag kapitalmarktorientiert i. S. d. § 264d ist; vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster § 316 Rn. 18

¹³ Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 30.

¹⁴ Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Veldkamp, § 316 HGB Rn. 47 f.

i.S.d. § 264a HGB kann auch ein **vBP** bzw. eine **BPG** Abschlussprüfer sein, sofern keine gesetzl. Spezialvorschriften greifen.¹⁵

II. Prüfungspflicht für den Einzelabschluss

1. Prüfungspflicht

Prüfungspflichtig sind die JA (Bilanz, GuV und Anhang) sowie die Lageberichte von kapitalmarktorientierten UN unabhängig von ihrer Größe sowie von großen und mittelgroßen KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Zwirner/König/Hartmann*, § 264a HGB Rn. 6). **18**

Daneben schreibt das **PublG** eine eigenständige Prüfungspflicht für bestimmte JA vor. Betroffen sind die Abschlüsse von **19**


- Einzelkaufleuten;
- PersHG, die nicht unter § 264a HGB fallen;
- Vereinen, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichtet ist;
- rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, wenn sie ein Gewerbe betreiben, oder
- Körperschaften, Stiftungen oder Anstalten des öffentlichen Rechts, wenn sie Kaufmann nach § 1 HGB sind oder als Kaufmann in das Handelsregister eingetragen sind,

wenn – analog zur Regelung bei mittelgroßen KapG nach § 267 Abs. 2 HGB – bestimmte Größenmerkmale an zwei aufeinander folgenden Stichtagen überschritten wurden.¹⁶

Bei einem **Wechsel der Größenklasse** ergeben sich folgende Auswirkungen auf die Prüfungspflicht (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Lentz*, § 267 HGB Rn. 26 ff.): Eine bisher kleine Gesellschaft und nunmehr mittelgroße Gesellschaft unterliegt erst dann der Prüfungspflicht, wenn die Größenkriterien für mittelgroße Gesellschaften an zwei aufeinander folgenden Stichtagen vorliegen. Erfüllt eine Gesellschaft bspw. zum 31.12.2016 (wiederholt) die Größenkriterien für eine kleine Gesellschaft und zum 31.12.2017 die Größenkriterien einer mittelgroßen Gesellschaft, ist die Gesellschaft erst zum 31.12.2018 prüfungspflichtig, wenn sie wiederum die Größenkriterien für eine mittelgroße Gesellschaft erfüllt. Liegen zum 31.12.2018 jedoch die Größenmerkmale einer kleinen Gesellschaft vor, ist das UN nicht prüfungspflichtig. Bei einem mehrmaligen Wechsel der Größenklassen ist für die Einordnung bis zu dem Abschlussstichtag zurückzugehen, an dem die Beurteilung der Größenklassen mit der vom vorherigen Stichtag übereinstimmt. **20**

Für den Fall der **Neugründung** eines UN oder für den Fall einer **Umwandlung** i.S.d. UmwG treten die Rechtsfolgen des Vorliegens der Größenmerkmale bereits ein, wenn die Größenmerkmale am ersten Abschlussstichtag nach Gründung bzw. Umwandlung vorliegen, d.h. die jeweiligen Grenzen überschritten werden.¹⁷ **21**

Praxishinweis

 *UN, die einen JA aufstellen, der erstmals die Größenkriterien für mittelgroße Gesellschaften erfüllt, der jedoch aufgrund der vorgenannten Grundsätze noch nicht prüfungspflichtig ist, sollten im Anhang darauf eingehen. Dadurch wird vermieden, dass Adressaten des JA die unzutreffende Schlussfolgerung ziehen, der JA sei nichtwirksam festgestellt.*¹⁸

15 Vgl. Kirsch/*Häfele*, § 316 HGB Rn.9; Beck Bil-Komm/*Schmidt/Nagel*, § 319 HGB Rn. 8 ff. Der AP muss als Voraussetzung für die Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 319 Abs. 1 Satz 3 über einen Auszug seiner Registrierung im Berufsregister verfügen vgl. hierzu § 319 HGB Rn. 7 und Beck Bil-Komm/*Schmidt/Nagel*, § 319 HGB Rn. 17.

16 Vgl. § 1 PublG; Beck HdR/*Orth/Eisenhardt*, B 600 Rn. 12.

17 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lawall*, § 267 HGB Rn. 21 ff.

18 Vgl. ADS, § 316 HGB Rn. 32.

A. Abschlussprüfung

- 22 Eine Prüfungspflicht besteht ebenfalls für Eigenbetriebe von Gebietskörperschaften nach Landesrecht, Beteiligungen von Gebietskörperschaften, Genossenschaften und UN-Beteiligungsgesellschaften.¹⁹

2. Prüfungsgegenstand

- 23 **Prüfungsgegenstand** i.S.d. § 316 Abs. 1 HGB ist der gemäß den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellte JA (Bilanz, GuV und Anhang) sowie der Lagebericht.²⁰ Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung richtet sich dabei nach der UN-Größe sowie dem Umfang und der Komplexität der Geschäftsvorfälle.²¹
- 24 Auch die Abschlüsse für ein **Rumpf-GJ** unterliegen der Prüfungspflicht nach den allgemeinen Vorschriften.
- 25 Gem. § 324a HGB unterliegt ein **IFRS-EA** nach § 325 Abs. 2a HGB ebenfalls der Prüfungspflicht. Hinsichtlich weiterer Ausführungen zum Gegenstand der Prüfung wird verwiesen auf § 317 HGB Rn. 8 ff.

3. Berichterstattung

- 26 Gem. § 321 Abs. 1 HGB hat der Abschlussprüfer über Art und Umfang sowie das Ergebnis seiner Prüfung schriftlich und mit der gebotenen Klarheit zu berichten. Diese Berichterstattung erfolgt in Form eines **Prüfungsberichts**. In diesem fasst der Prüfer Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung, seine Feststellungen sowie die Ergebnisse seiner Tätigkeiten für die Organe des UN, denen die Aufsicht obliegt, zusammen und unterstützt diese bei der Überwachung des UN. Form und Inhalt des Prüfungsberichts regelt *IDW PS 450*²². Neben dem Prüfungsbericht hat der Abschlussprüfer gem. § 322 Abs. 1 das Ergebnis seiner Prüfung schriftlich in einem **Bestätigungsvermerk** zusammenzufassen. Näheres zu Form und Inhalt regelt der *IDW PS 400*.²³
- 27 Der Prüfungsbericht kann dabei neben dem eigentlichen Berichtsteil mit den gesetzlich geforderten Inhalten auch Anlagen mit Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und GUV sowie zu den rechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Verhältnissen des UN als Information für den Berichtsadressaten enthalten.

4. Rechtsfolgen

- 28 Ein entgegen einer etwaigen Prüfungspflicht **nicht geprüfter Abschluss** kann nicht festgestellt werden. Er existiert somit rechtlich nicht. Eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks steht einer Feststellung des JA jedoch nicht im Wege, weil eine Prüfung durchgeführt wurde. Für den Fall der Versagung aufgrund der Nichtigkeit des JA gilt dies jedoch nicht; hier kann keine wirksame Feststellung erfolgen.²⁴
- 29 Aus der **Nichtigkeit** eines JA folgt nicht zwangsläufig die Nichtigkeit des Folgeabschlusses.²⁵ Allerdings ist i.R.d. Prüfung des Folgeabschlusses zu hinterfragen, ob die Rechtsfolgen aus der Nichtigkeit des VJ-Abschlusses zutreffend berücksichtigt worden sind (bspw. Einbuchung eines Rückforderungsanspruches gegenüber den Gesellschaftern aus einer auf Basis eines nichtigen Abschlusses erfolgten Gewinnausschüttung).²⁶

19 Vgl. Beck *HdR/Orth/Eisenhardt*, B 600 Rn. 14.

20 Vgl. Beck *Bil-Komm/Schmidt/Almeling*, § 317 HGB Rn. 5.

21 Vgl. BS WP/StB § 24b Abs. 1 Satz 2; Beck *Bil-Komm/Schmidt/Almeling*, § 317 HGB Rn. 11.

22 *IDW FN 2012*, 256 ff. Infolge der Umsetzung der EU-Abschlussprüfer-Verordnung (EU Nr. 537/2014) durch das ARcG sowie das BilRUG wird der *IDW PS 450* neugefasst und steht derzeit als Entwurf zur Verfügung. S. *IDW Life 2017*, 201 ff.

23 *IDW FN 2015*, 31 ff.

24 Vgl. Beck *Bil-Komm/Schmidt/Küster*, § 316 HGB Rn. 10; ADS, § 322 HGB Anm. 34 ff.

25 Vgl. hierzu Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Veldkamp, § 316 HGB Rn. 30.

26 Vgl. Beck *Bil-Komm/Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 11 m.w.N.

Ein entgegen dem **Feststellungsverbot** festgestellter JA ist nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG, 30 welcher nach BFH-Rechtsprechung auch auf die GmbH analog anzuwenden ist, nichtig. Für UN, die unter das PublG fallen, ergibt sich dies aus § 10 Satz 1 PublG analog.²⁷

Neben der Nichtigkeit sowie der nicht möglichen Feststellung des JA sieht das Gesetz wei- 31
tere Maßnahmen zur Sicherstellung der Durchführung einer Abschlussprüfung vor. So kann gegen das prüfungspflichtige UN bzw. seine Vertreter ein wiederholtes **Ordnungsgeld** fest-
gesetzt werden, wenn diese der Offenlegungsverpflichtung aufgrund eines fehlenden Be-
stätigungsvermerks oder Versagungsvermerks nicht nachkommen können (vgl. zum Ord-
nungsgeld B.I. Rn. 183).²⁸

Das bisher vorgesehene **registergerichtliche Zwangsgeld** bei Nichtbefolgung der Pflichten 32
nach § 320 HGB, wie bspw. die Verweigerung von Auskünften ggü. dem Prüfer, wurde durch das EHUG aufgrund angeblich mangelnder Praxisrelevanz ersatzlos **gestrichen**. Die
gesetzwidrige Verweigerung von Auskünften ist insofern nicht sanktioniert (vgl. B.I.
Rn. 181 ff.).²⁹

Ein nicht geprüfter und damit nicht festgestellter JA kann mangels rechtlicher Existenz auch 33
nicht rechtswirksam offengelegt werden (vgl. Rn. 27). Zur Wahrung der Frist für die Offenle-
gung sieht das Gesetz jedoch die Möglichkeit vor, den vorläufigen JA vor Abschluss der Prü-
fung und ggf. Feststellung offenzulegen.³⁰

III. Prüfungspflicht für den Konzernabschluss

1. Prüfungspflicht

Sofern eine gesetzl. Pflicht zur Aufstellung eines KA besteht (vgl. Syst. Praxiskommentar 34
Bilanzrecht/Olbrich/Haßlinger, § 290 HGB Rn. 3 ff.), ist dieser auch nach § 316 Abs. 2 HGB
durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Die Prüfungspflicht setzt somit die Pflicht zur Auf-
stellung eines KA voraus.³¹ Wenn freiwillig ohne gesetzl. Verpflichtung ein KA aufgestellt
wird, unterliegt dieser grds. nicht der Prüfungspflicht.³²

Praxishinweis

► *Sofern bspw. die Befreiungsvorschrift des § 264b HGB zur Vermeidung einer Aufstel-
lungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflicht für den JA einer ansonsten prüfungpflich-
tigen Tochter-PersHG i.S.d. § 264a HGB durch einen freiwilligen KA genutzt werden
soll, ist dieser KA nach § 264b Nr. 2 HGB von einem Abschlussprüfer zu prüfen.*³³

Die Pflicht zur Aufstellung eines KA nach HGB besteht nach § 290 Abs. 1 HGB für UN, die 35
auf mindestens ein anderes in den KA einbeziehungspflichtiges UN (TU) unmittelbar oder
mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben können, sofern die Größenkriterien des
§ 293 Abs. 1 HGB überschritten sind und kein befreiender KA nach den §§ 291, 292 HGB
vorliegt (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Olbrich/Haßlinger, § 290 HGB Rn. 3 ff.).

*Eine KA-Prüfung i.S.d. Vorschriften des HGB ist auch für KA von MU mit anderer Rechtsform 36
als der KapG vorgeschrieben. Das PublG sieht in den §§ 13, 14 PublG eine Verpflichtung zur
Aufstellung und Prüfung eines KA vor. Betroffen hiervon sind im Wesentlichen PersG (mit
Ausnahme von PersHG i.S.d. § 264a HGB) und Einzelkaufleute, deren Gewerbebetrieb
sich nicht nur auf die Vermögensverwaltung beschränkt, Genossenschaften³⁴ sowie inlän-*

27 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 11.

28 Vgl. HdR-E/Baetge/Fischer/Sickmann, § 316 HGB Rn. 33.

29 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Heinz, § 320 HGB Rn. 35.

30 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 13.

31 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Veldkamp, § 316 HGB Rn. 10.

32 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 20; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Veldkamp, § 316 HGB Rn. 12.

33 Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Zwimer/König/Hartmann, § 264b HGB Rn. 24.

34 Vgl. § 14 Abs. 2 PublG.

A. Abschlussprüfung

dische Teilkonzerne ausländischer MU,³⁵ sofern bestimmte Größenkriterien gem. § 11 Abs. 1 PublG überschritten werden.

- 37 Die Prüfungspflicht ist für den EA und den KA **jeweils gesondert** zu beurteilen.³⁶

Praxishinweis



Ein Konzernholding-UN kann zwar als kleine KapG mit seinem EA nicht prüfungspflichtig sein (weil es die Größenkriterien des § 267 HGB unterschreitet); jedoch kann das UN aufgrund des Überschreitens der Größenklassen des § 293 HGB verpflichtet sein, einen KA aufzustellen, der nach § 316 Abs. 2 HGB prüfungspflichtig ist. Auch im umgekehrten Fall kann es vorkommen, dass mit ihrem EA prüfungspflichtige UN einen Konzern bilden, sie zusammen aber nicht die Größenkriterien des § 293 HGB übersteigen, sodass kein KA aufzustellen und zu prüfen ist.

- 38 Wie beim EA bezieht sich beim KA die Prüfungspflicht auch auf **Rumpf-GJ**.

2. Prüfungsgegenstand

- 39 Der Prüfungsgegenstand der KA-Prüfung ist in § 317 HGB geregelt und beinhaltet den KA bestehend aus Konzernbilanz, Konzern-GuV, Konzernanhang, Kapitalflussrechnung und EK-Spiegel sowie ggf. Segmentberichterstattung (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Kirsch, § 297 HGB Rn. 6 ff.), den Konzernlagebericht sowie die einzelnen im KA zusammengefassten JA der konsolidierten UN.³⁷

3. Berichterstattung

- 40 Analog zum EA hat der KA-Prüfer gem. § 321 Abs. 1 HGB über Art und Umfang sowie das Ergebnis seiner Prüfung schriftlich und mit der gebotenen Klarheit in Form eines **Prüfungsberichts** zum KA zu berichten und das Ergebnis seiner Prüfung schriftlich in einem **Bestätigungsvermerk** gem. § 322 Abs. 1 HGB zusammenzufassen. Näheres zu Form und Inhalt des Prüfungsberichtes sowie des Bestätigungsvermerkes regeln der IDW PS 450 sowie der IDW PS 400 (vgl. Rn. 26).

4. Rechtsfolgen

- 41 Der KA dient ausschließlich der Informationsvermittlung. Er ist mit **keinerlei unmittelbaren Rechtsfolgen** (Bemessungsgrundlage für Ausschüttungen, Steuern etc.) verknüpft.
- 42 Da ein KA nicht festgestellt werden muss, ändert eine unterlassene Prüfung auch nichts an seiner rechtlichen Existenz. Ein entgegen der Prüfungspflicht nicht geprüfter KA kann jedoch nicht gebilligt werden.³⁸ Infolgedessen können sich weitere Rechtsfolgen durch die unterlassene Prüfung im Hinblick auf die Erfüllung der Offenlegungsverpflichtungen ergeben,³⁹ da nach § 325 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 HGB der gebilligte Konzernabschluss sowie der Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk offenzulegen sind. Sofern die gesetzlichen Vertreter dieser Verpflichtung nicht nachkommen, hat das Bundesamt für Justiz diese nach § 335 HGB durch die Einleitung eines Ordnungsgeldverfahrens zur Erfüllung dieser Verpflichtungen anzuhalten (vgl. zum Ordnungsgeldverfahren B.I. Rn. 181 ff.).⁴⁰

35 Vgl. § 11 Abs. 3 PublG.

36 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 19.

37 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Bertram/Brinkmann, § 317 HGB Rn. 45 ff.

38 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 21.

39 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 21.

40 Bei Verstoß gegen die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichtes kann den Offenlegungsverpflichtungen ebenfalls nicht nachgekommen werden, mit der o.g. Konsequenz. Vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Olbrich/HaBlinger, § 290 HGB Rn. 34.

Ein nicht geprüfter KA kann jedoch **keine befreiende Wirkung** nach den §§ 291, 292 HGB entfalten.⁴¹ Auch ein freiwillig aufgestellter KA erfordert für eine befreiende Wirkung die Durchführung einer Abschlussprüfung durch einen zugelassenen Prüfer.⁴² **43**

IV. Nachtragsprüfung

1. Ursachen

Für den Fall der Änderung eines bereits geprüften JA/KA und Lageberichts/Konzernlageberichts ist eine erneute Prüfung, soweit die Änderung es erfordert, durchzuführen.⁴³ Zweck der Vorschrift ist, sicherzustellen, dass den Organen ein geprüfter Abschluss als Entscheidungsgrundlage zur Verfügung steht. Sofern der JA geändert wird, nachdem der Abschlussprüfer bereits seinen Prüfungsbericht vorgelegt hat, würde den Organen ein hinsichtlich der Änderungen ungeprüfter JA vorliegen.⁴⁴ **44**

Als Änderung ist dabei jede **Änderung von Form und Inhalt** des bereits geprüften Abschlusses zu verstehen. Hierbei kommen Änderungen einzelner Bilanz- und GuV-Posten sowie von Angaben im Anhang oder Lagebericht in Betracht. Eine Korrektur eindeutiger Schreib- oder Rechenfehler ohne inhaltliche Bedeutung erfordert jedoch keine Nachtragsprüfung.⁴⁵ **45**

Daneben kann bei Vorliegen gewichtiger rechtlicher, wirtschaftlicher oder steuerlicher Gründe auch ein **fehlerfreier JA** geändert werden.⁴⁶ **46**

Ursachen für eine erforderliche Nachtragsprüfung können insb. die Berichtigung von Fehlern, das nachträgliche Bekanntwerden von wertaufhellenden Tatsachen (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/Brösel/Burgardt, § 252 HGB Rn. 34) sowie die Änderung des Gewinnverwendungsvorschlags sein.⁴⁷ **47**

Sofern die Gesellschafterversammlung/Hauptversammlung eine **andere** als die von den Organen i.R.d. Aufstellung des JA berücksichtigte **Gewinnverwendung** beschließt, ist eine Änderung des vorliegenden JA nicht erforderlich bzw. zulässig,⁴⁸ Eine Änderung ist unzulässig, sofern aufgrund eines ordnungsgemäßen Gewinnverwendungsbeschlusses entstandene Gewinnbezugsrechte der Gesellschafter beeinträchtigt würden, es sei denn, die Gesellschafter erteilen ihr Einverständnis zur Änderung der Gewinnbezugsrechte.⁴⁹ **48**

Die Ergebnisse einer **steuerlichen Betriebsprüfung** werden im Regelfall in laufender Rechnung eingearbeitet und führen nicht zu einer Änderung der bisherigen HB.⁵⁰ **49**

2. Umfang der Nachtragsprüfung

Das Ausmaß der durchgeführten Änderungen im jeweiligen Abschluss bzw. Lagebericht sowie die seit der Beendigung der ursprünglichen Prüfung vergangene Zeitspanne bestimmen den Umfang der Nachtragsprüfung. **Soweit es die Änderung erfordert**, hat der Abschlussprüfer den JA/KA sowie den Lagebericht/Konzernlagebericht erneut zu prüfen. Die vorgenommenen Änderungen selbst sind auf ihre Richtigkeit und Zulässigkeit zu prüfen. Des Weiteren hat der Abschlussprüfer die zutreffende Vornahme etwaig erforderlicher Folgeänderungen und die Auswirkungen der Änderungen auf ein den tatsächlichen Verhältnissen **50**

41 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 20.

42 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 20.

43 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 25.

44 Vgl. HdR-E/Baetge/Fischer/Sickmann, § 316 HGB Rn. 19.

45 Vgl. IDW RS HFA 6, Rn. 1f., IDW FN 2007, 265, 265 f.

46 Vgl. IDW RS HFA 6, Rn. 9, IDW FN 2007, 265, 265 f.

47 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Veldkamp, § 316 HGB Rn. 16.

48 Vgl. § 174 Abs. 3 AktG; vgl. Beck Bil-Komm/Grottell/Hoffmann, Vor § 325 HGB Rn. 97.

49 Vgl. IDW RS HFA 6 Rn. 10, IDW FN 2007, 265, 266.

50 Vgl. IDW RS HFA 6 Rn. 33, IDW FN 2007, 265, 269. Hat sich allerdings herausgestellt, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss fehlerhaft war, ist der Fehler zu korrigieren.

A. Abschlussprüfung

entsprechendes Bild der VFE-Lage zu prüfen. Grds. ist der Abschlussprüfer nicht zu weitergehenden Prüfungshandlungen für bereits geprüfte unveränderte Sachverhalte verpflichtet.⁵¹

- 51 Sofern dem Abschlussprüfer jedoch anlässlich seiner Nachtragsprüfung Tatsachen bekannt werden, die bereits i.R.d. Hauptprüfung sein Prüfungsurteil beeinträchtigt hätten, hat er die UN-Leitung zur weiteren Änderung des JA zu veranlassen.⁵² Diese erneuten Änderungen sind ebenfalls einer Nachtragsprüfung zu unterziehen.⁵³

3. Berichterstattung

- 52 Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis seiner Nachtragsprüfung zu berichten. Dieser Bericht ergänzt den Bericht zur Hauptprüfung und hat den gleichen gesetzl. Anforderungen zu genügen (vgl. § 321 HGB Rn. 66).⁵⁴ Die Berichterstattung hat daher **schriftlich** zu erfolgen, selbst wenn der Abschlussprüfer bei der Feststellung des JA anwesend ist und der Änderung mündlich zustimmt.⁵⁵
- 53 Die schriftliche Berichterstattung hat grds. in Form eines eigenständigen **Nachtragsprüfungsberichts**, welcher einen Hinweis auf den ursprünglich erstatteten Prüfungsbericht und die erforderliche gemeinsame Verwendung enthält, zu erfolgen.⁵⁶ Der Nachtragsprüfungsbericht bezieht sich allein auf die vorgenommenen Änderungen, weshalb u.U. auch eine Berichterstattung in **Briefform** in Betracht kommen kann.⁵⁷
- 54 Daneben besteht die Möglichkeit, sämtliche Exemplare des ursprünglichen Prüfungsberichts sowie sämtliche Testatsexemplare zurückzufordern und die Berichterstattung über die Nachtragsprüfung in den bisherigen Prüfungsbericht einzuarbeiten. In diesem Fall sollten jedoch die Änderungen nachvollziehbar bleiben.⁵⁸

C. Anwendungsempfehlungen

I. Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung

- 55 Der zeitliche Ablauf vom Bilanzstichtag bis hin zur Offenlegung wird in der nachfolgenden Grafik veranschaulicht.

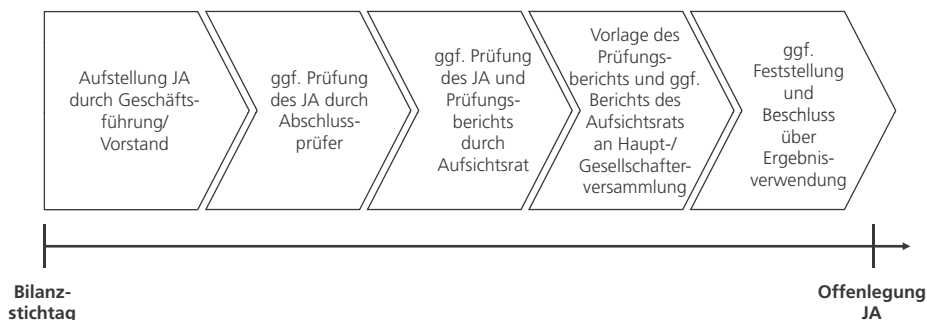


Abb. 1: Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung; © Wittmann

51 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 27.

52 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Veldkamp, § 316 HGB Rn. 19.

53 Vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 27, Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/Veldkamp, § 316 HGB Rn. 19.

54 Vgl. HdR-E/Baetge/Fischer/Sickmann, § 316 HGB Rn. 23.

55 Ebenso Beck Bil-Komm/Schmidt/Küster, § 316 HGB Rn. 28.

56 Vgl. WPH Edition, Assurance, Kap. N Rn. 38; IDW PS 450 Rn. 145.

57 Vgl. ADS, § 316 HGB Rn. 69 m.w.N.; WPH Edition, Assurance, Kap. N Rn. 45; IDW PS 450 Rn. 145.

58 IDW PS 450 Rn. 145; WPH Edition, Assurance, Kap. N Rn. 45.

Die nachfolgende Tabelle 1 veranschaulicht die in Abhängigkeit von der jeweiligen Rechtsform und Größe des UN geltenden Fristen für die Aufstellung und Einberufung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung. **56**

	Aufstellungsfrist	Einberufungsfrist Haupt-/Gesellschafter- versammlung
Kleine (und Kleinst-) AG und KGaA	6 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB)	Unverzüglich nach Eingang des Berichts des Aufsichtsrats (§ 175 Abs. 1 Satz 1 AktG) oder Verstreichen der Nachfrist (§ 171 Abs. 3 AktG) und innerhalb von 8 Monaten nach Bilanzstichtag (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AktG)
Mittlere und große AG und KGaA	3 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)	
Kleine (und Kleinst-) GmbH	6 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB)	11 Monate (§ 42a Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 GmbHG)
Mittlere und große GmbH	3 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)	8 Monate (§ 42a Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 GmbHG)
Kleine (und Kleinst-) PersHG i.S.d. § 264a HGB	6 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB)	–
Mittlere und große PersHG i.S.d. § 264a HGB	3 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)	
Unter das PublG fallen- de UN	3 Monate (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PublG)	Sofern JA durch Gesell- schafterversammlung fest- gestellt wird, unverzügliche Einberufungspflicht nach Eingang des Prüfungsbe- richts des Aufsichtsrats oder des Abschlussprüfers (§ 8 Abs. 1 Satz 2 PublG)
Einzelkaufleute und PersG, die nicht unter das PublG fallen	Innerhalb der einem ord- nungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB) ⁵⁹	–

Tab. 1: Aufstellungs- und Einberufungsfristen in Abhängigkeit von der Rechtsform und Größe des UN

⁵⁹ Der Ausdruck „innerhalb der einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entsprechenden Zeit“ ist unbestimmt und damit auslegungsbedürftig. Nach überwiegend im Schrifttum vertretener Auffassung sollte der Jahresabschluss von wirtschaftlich stabilen Unternehmen bei einem normalen Geschäftsgang innerhalb einer Frist von sechs bis maximal zwölf Monaten aufgestellt werden (vgl. Beck Bil-Komm/Schmidt/Usinger, § 342 HGB Rn. 92 f.).

Im Verlauf der letzten Jahre haben umfassende Neuregelungen wie bspw. das BilRUG, die den gesamten Prozess der Rechnungslegung betreffen, Einzug in das Handelsrecht gehalten. Die stetige Dynamik der Gesetzesänderungen sowie die aktuelle Rechtsprechung im Bereich der Rechnungslegung sind von steuerlichen Aspekten ebenso geprägt wie von gesellschaftsrechtlichen Einflüssen oder branchenspezifischen Besonderheiten.

Ergänzend zum Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht fokussiert das Handbuch Bilanzrecht wesentliche Problemstellungen im Zusammenhang mit der Rechnungslegung mittelständischer HGB-Bilanzierer und erläutert Ihnen die Bereiche, die über die Standardfälle der Bilanzierung hinausgehen. Die Herausgeber Karl Petersen und Prof. Dr. Christian Zwirner bieten Ihnen mit diesem Werk – in Kooperation mit zahlreichen renommierten Autoren aus Wissenschaft und Praxis – eine anwenderfreundliche und umfassende Darstellung der Vorschriften zur Abschlussprüfung, zur Unternehmensüberwachung inkl. Datenanalyse, zu handels- und steuerrechtlichen Spezialthemen, zu gesellschaftsrechtlich motivierten Fragestellungen und anderen ausgewählten Sonderfragen, zu branchenspezifischen Besonderheiten bei Bilanzierung und Rechnungslegung sowie zu Aufgaben und Besonderheiten des DRSC.

AUS DEM INHALT

- Prüfung des Einzel- und Konzernabschlusses
- Unternehmensüberwachung
- Rechnungslegung: Handelsrecht und Steuerrecht
- Rechnungslegung: Gesellschaftsrecht und Sonderfragen
- Rechnungslegung: Branchenspezifische Besonderheiten
- Aufgaben und Bedeutung des DRSC

IHRE VORTEILE

- Praxisrelevante Darstellung der Abschlussprüfung
- Hilfestellung in Sonderfragen der Rechnungslegung bei der Umsetzung handels- und steuerbilanzieller sowie gesellschaftsrechtlicher Anforderungen
- Behandlung branchenspezifischer Besonderheiten in Rechnungslegung und Bilanzierung
- Kompakte Erläuterungen der komplexen Regelungen, kombiniert mit anschaulichen Beispielen, Arbeitshilfen, Mustern und Checklisten

DIE HERAUSGEBER

Karl Petersen, Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München,
Prof. Dr. Christian Zwirner, Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
München.

ISBN 978-3-8462-0873-1



www.bundesanzeiger-verlag.de
www.betrifft-unternehmen.de