Petersen · Zwirner · Brösel (Hrsg.)

Handbuch Bilanzrecht

Abschlussprüfung und Sonderfragen in der Rechnungslegung

PDF Lese-probe

Bundesanzeiger Verlag

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. Keine Bilanzrechtsreform zuvor hat dem Anwender von Rechnungslegungsnormen so deutlich wie das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vor Augen geführt, dass Rechnungslegung weit mehr ist als nur eine Form der bilanziellen Abbildung von Mengen- und Wertgerüsten der Unternehmen. Auch wenn auf den ersten Blick die Neuerungen der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften im Zentrum der Reform stehen, offenbart eine detaillierte Betrachtung, dass mit dem BilMoG ein neues Verständnis von Rechnungslegung einhergeht. Die Reform ordnet schließlich nicht nur die Bilanzierung und Offenlegung, sondern auch den Bereich der Abschlussprüfung ebenso neu wie den Bereich der Unternehmensüberwachung. Mittelbar ergeben sich zudem weitreichende steuerliche Konsequenzen. Für einzelne Branchen und Unternehmen bieten die neuen Vorschriften bislang ungeahnte Möglichkeiten der bilanziellen Darstellung.

Inhalte des vorliegenden *Handbuchs Bilanzrecht* sind neben der Abschlussprüfung die Unternehmensüberwachung, in deren Zusammenhang – neben Fragen des Risikomanagements – auch Aspekte des Enforcement sowie der Internen Revision behandelt werden. Eigenständige Abschnitte des vorliegenden Buches sind zum einen der Neuorientierung von Handels- und Steuerbilanz im Verhältnis zueinander und zum anderen bestimmten Sonderaspekten der Rechnungslegung (wie bspw. Sonderbilanzen oder Umwandlungen) gewidmet. Darüber hinaus werden branchenspezifische Besonderheiten in einzelnen Beiträgen umfassend dargestellt. Die Kommentierungen der §§ 238-315a HGB sowie der §§ 325-329 HGB – zur Bilanzierung und Offenlegung – sind hingegen Gegenstand des *Systematischen Praxiskommentars Bilanzrecht*, der ebenso von Petersen/Zwirner/Brösel herausgegeben wurde und 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* 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 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 Frau Dorothea Venator und Herrn Jörg Schick, für ihr Vertrauen in uns als Herausgeber sowie in alle Autorinnen und Autoren zu besonderem Dank verpflichtet. Zudem danken wir Frau Brigitte Gutzen, die sich als Lektorin um dieses Werk verdient gemacht hat.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

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 neue Maßstäbe in der Welt der handelsrechtlichen Handbücher setzen durften. Wenn wir gemeinsam – Anwender, Autoren und Herausgeber dieses 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, die dieses Projekt – stets im Sinne von Verlag, Autoren und Herausgebern – über zwei Jahre von seinen Anfängen an betreut und begleitet hat. Sie hat während der gesamten Zeit die redaktionelle Leitung des Projekts 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 Roberto Liebscher sehr herzlich für seinen nahezu einjährigen 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 problemorientiertes Denken. Das vorliegende Werk greift Sonderthemen der Rechnungslegung auf, ohne dabei in zu exotische Bereiche abzugleiten. Allerdings ist es schwierig, in einer ersten Auflage alle Fragen und Probleme der Anwender zu treffen. Nicht zuletzt deswegen sind die Autoren ebenso wie die Herausgeber auf die Rückmeldungen der Leser dieses Buches 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 Bilanzierungsalltag unter *praxiskommentar@kleeberg.de* zukommen lassen. Nur so können wir die aktuellen Fragestellungen und Probleme in den nächsten Auflagen berücksichtigen und das Werk damit stets verbessern.

München, im Juli 2010

Karl Petersen **Christian Zwirner** **Gerrit Brösel**

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

Inhaltsverzeichnis

Seite

Vorwort 5
Bearbeiterverzeichnis 21
Abkürzungsverzeichnis 23
Allgemeines Literaturverzeichnis 33

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 37

A. Allgemeines 38
I. Ziele und Funktion der Abschlussprüfung 38
II. Handelsrechtliche Prüfungsvorschriften 39

B. Inhalt der Regelung 39
I. Anwendungsbereich 39
II. Prüfungspflicht für den Einzelabschluss 40
III. Prüfungspflicht für den Konzernabschluss 42
IV. Nachtragsprüfung 44

C. Anwendungsempfehlungen 45
I. Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung 45
II. Durchführung von Vorprüfungen 46
III. Durchführung freiwilliger Prüfungen 47
IV. Ursachen für Nachtragsprüfungen 47

§ 317 HGB Gegenstand und Umfang der Prüfung 48

A. Allgemeines 49

B. Inhalt der Regelung 51
I. Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses (Abs. 1) 51
II. Prüfung von Lagebericht und Konzernlagebericht (Abs. 2) 58
III. Prüfung der im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse (Abs. 3).. 61
IV. Beurteilung des Risikofrüherkennungssystems (Abs. 4) 63
V. Anwendung internationaler Prüfungsstandards (Abs. 5) 66
VI. Zulässigkeit weiterer Prüfverfahren oder Abschlussprüfungsanforderungen (Abs. 6) 66

C. Anwendungsempfehlungen 66
I. Prüfung bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen 66
II. Unternehmen in der Insolvenz 67
III. Rechtsform- und branchenspezifisch zu beachtende Sonderregelungen 67

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

§ 318 HGB Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers 68

A. Allgemeines 70

B. Bestellung des Abschlussprüfers (Abs. 1 und 2) 70
I. Wählbarer Personenkreis 70
II. Wahl des Abschlussprüfers 70
III. Zeitpunkt der Wahl 72
IV. Prüfungsauftrag 73

C. Gerichtliche Ersetzung des Abschlussprüfers (Abs. 3) 74
I. Allgemeines 74
II. Antragsgründe 74
III. Antragsberechtigter Personenkreis 75
IV. Antragsfrist 76
V. Gerichtliches Verfahren 76

D. Gerichtliche Bestellung des Abschlussprüfers (Abs. 4) 76
I. Allgemeines 76
II. Antragsberechtigter Personenkreis 77
III. Voraussetzungen 77

E. Vergütung des gerichtlich bestellten Abschlussprüfers (Abs. 5) 77

F. Kündigung des Prüfungsauftrags (Abs. 6 und 7) 77
I. Kündigung aus wichtigem Grund 77
II. Kündigungserklärung 78
III. Kündigungsfolgen 78

G. Mitteilungs- und Berichtspflichten bei Abschlussprüferwechsel 79
I. Unterrichtung der Wirtschaftsprüferkammer bei Kündigung oder Widerruf des Prüfungsauftrags (Abs. 8) 79
II. Berichtspflichten gegenüber dem neuen Abschlussprüfer gem. § 320 Abs. 4 HGB 79

§ 319 HGB Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe 80

A. Allgemeines 82

B. Inhalt der Regelung 82
I. Vorbemerkungen 82
II. Voraussetzungen für die Auswahl als Abschlussprüfer (Abs. 1) 83
III. Ausschluss aufgrund Besorgnis der Befangenheit (Abs. 2) 84
IV. Besondere Ausschlussgründe (Abs. 3) 87
V. Übertragung der Ausschlussgründe auf Prüfungsgesellschaften (Abs. 4) 95
VI. Übertragung der Ausschlussgründe auf die Prüfung des Konzernabschlusses (Abs. 5) 96
VII. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 319 HGB 96

C. Anwendungsempfehlungen 98

§ 319a HGB Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse 99

A. Allgemeines 101

B. Inhalt der Regelung 102
I. Vorbemerkungen 102

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

II. Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse 103
III. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 319a HGB 114

C. Anwendungsempfehlungen 115

§ 319b HGB Netzwerk 117

A. Zweck der Vorschrift und erstmalige Anwendung 118

B. Netzwerkdefinition (Abs. 1 Satz 3) 120
I. Rechtliche Analyse 120
II. Betriebswirtschaftliche Analyse 124

C. Verhältnis zwischen Sozietät und Netzwerk 125

D. Ausschlussgründe im Einzelnen 127
I. Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 1) 127
II. Ausschlussgründe (Abs. 1 Satz 2) 128

E. Anwendungsempfehlungen 129
I. Hinweise für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften 129
II. Hinweise für die Bestellung des Abschlussprüfers 131

§ 320 HGB Vorlagepflicht. Auskunftsrecht 131

A. Allgemeines 132

B. Inhalt der Vorschrift 133
I. Anwendungsbereich 133
II. Informationsansprüche beim Einzelabschluss 137
III. Informationsansprüche gegenüber Mutterunternehmen und Tochterunternehmen und deren Prüfer (Abs. 2 Satz 3 und Abs. 3 Satz 2) 141
IV. Informationsansprüche des Prüfers des Konzernabschlusses (Abs. 3) 142
V. Informationsansprüche nach einem Prüferwechsel (Abs. 4) 144
VI. Durchsetzung der Informationsansprüche und Sanktionen 146

C. Anwendungsempfehlungen 148
I. Vereinbarung der Rechte nach § 320 HGB bei freiwilligen Prüfungen 148
II. Formulierungsvorschlag bei Prüfungshemmnissen 148

§ 321 HGB Prüfungsbericht 149

A. Allgemeines 151

B. Inhalt der Regelung 151
I. Rechtscharakter und Adressaten des Prüfungsberichts 151
II. Grundsätze der Berichterstattung 152
III. Gliederung des Prüfungsberichts 154
IV. Inhalt des Prüfungsberichts 154
V. Unterzeichnung und Vorlage des Prüfungsberichts 163
VI. Besonderheiten des Konzernprüfungsberichts 164
VII. Sonderfälle der Berichterstattung 165

C. Anwendungsempfehlungen 166

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

§ 321a HGB Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen ... 167

A. Allgemeines ... 168

B. Inhalt der Regelung ... 169
I. Anspruch auf Einsicht ... 169
II. Gegenstand und Umfang der Einsicht und Erläuterung ... 170
III. Sonderfragen ... 172

§ 322 HGB Bestätigungsvermerk ... 172

A. Allgemeines ... 174

B. Inhalt der Regelung ... 175
I. Grundlagen ... 175
II. Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk ... 179
III. Eingeschränkter Bestätigungsvermerk ... 181
IV. Versagung des Bestätigungsvermerks ... 184
V. Beurteilung von Lagebericht und Konzernlagebericht ... 186
VI. Weitere Anforderungen an den Bestätigungsvermerk ... 187
VII. Vermerk zu Konzernabschlussprüfungen ... 188
VIII. Widerruf ... 189
IX. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen § 322 HGB ... 190

§ 323 HGB Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers ... 190

A. Allgemeines ... 191

B. Inhalt der Regelung ... 192
I. Verpflichteter Personenkreis ... 192
II. Verhaltenspflichten des Abschlussprüfers ... 193
III. Haftung des Abschlussprüfers ... 199
IV. Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten ... 204

C. Anwendungsempfehlungen ... 207

§ 324 HGB Prüfungsausschuss ... 209

A. Allgemeines ... 210

B. Inhalt der Regelung ... 212
I. Einrichtung eines Prüfungsausschusses (Abs. 1 Satz 1) ... 212
II. Ausnahmen von der Einrichtungspflicht (Abs. 1 Satz 2) ... 215
III. Anforderungen an den Prüfungsausschuss (Abs. 2) ... 216
IV. Zeitlicher Anwendungsbereich ... 218

C. Anwendungsempfehlungen ... 219

§ 324a HGB Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a ... 220

A. Allgemeines ... 221

B. Inhalt der Regelung ... 221
I. Relevante Prüfungsnormen (Abs. 1 Satz 1) ... 221
II. Billigung des geprüften Abschlusses (Abs. 1 Satz 2) ... 222
III. Abschlussprüferidentität (Abs. 2 Satz 1) ... 223

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

IV. Wahlrecht zum einheitlichen Prüfungsbericht (Abs. 2 Satz 2) 224
V. Offenlegung eines befreienden IFRS-Einzelabschlusses 225
VI. Sanktionen 225

C. Anwendungsempfehlungen 226

B. Unternehmensüberwachung

I. Straf- und Bußgeldvorschriften, Zwangsgelder (§§ 331 bis 335b HGB) 229

§ 331 HGB Unrichtige Darstellung 229
§ 332 HGB Verletzung der Berichtspflicht 229
§ 333 HGB Verletzung der Geheimhaltungspflicht 230
§ 334 HGB Bußgeldvorschriften 230
§ 335 HGB Festsetzung von Ordnungsgeld 231
§ 335a HGB (aufgehoben) 233
§ 335b HGB Anwendung der Straf- und Bußgeld- sowie der Ordnungsgeldvorschriften auf bestimmte offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften 233

A. Allgemeines 234

B. Inhalt der Regelung 236
I. Allgemeine Grundlagen des Strafrechts 236
II. Strafvorschriften für Unternehmensvertreter – unrichtige Darstellung (§ 331 HGB) 237
III. Strafvorschriften für Abschlussprüfer 246
IV. Bußgeldvorschriften (§ 334 HGB) 257
V. Ordnungsgeldvorschriften (§ 335 HGB) 262
VI. Anwendung auf PersHG i.S.d. § 264a HGB (§ 335b HGB) 266

II. Enforcement 267

A. Grundlagen und Zweck des Enforcement 268
I. Anlässe und Zweck des Enforcement 268
II. Enforcement in Europa 268
III. Rechtliche Grundlagen in Deutschland 269
IV. Inhalt und Gegenstand des Enforcement 271
V. Hinderungsgründe 272
VI. Grenzen des Enforcement 273

B. Prüfungsmaßstab und Prüfungsergebnis 274
I. Prüfungsmaßstab 274
II. Grundsatz der Wesentlichkeit 275
III. Prüfungsergebnis 277

C. Die erste Stufe des Enforcement 278
I. Die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung 278
II. Enforcementprüfung durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung 280
III. Anlassprüfungen 283
IV. Stichprobenprüfung 285
V. Prüfungsergebnis 286
VI. Berichts- und Schweigepflichten der Prüfstelle 288

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

D. Die zweite Stufe des Enforcement ... 289
I. Zuständigkeiten und Rechte der BaFin ... 289
II. Prüfungsergebnis ... 290

E. Folgen fehlerhafter Rechnungslegung ... 291
I. Veröffentlichung der festgestellten Fehler ... 291
II. Sonstige Folgen ... 292

F. Rechtsmittel beim Enforcement ... 292

G. Kosten und Aufwand für das Enforcement ... 294
I. Kostenumlage ... 294
II. Aufwand für die Unternehmen ... 294

III. Interne Revision ... 296

A. Einführung ... 297

B. Definition der Internen Revision als Bestandteil der Corporate Governance ... 298
I. Corporate Governance als Rahmenkonzept der Unternehmensführung und -kontrolle ... 298
II. Entwicklung und Begriff der Internen Revision ... 300

C. Ziele, Organisation und Aufgaben der Internen Revision ... 301
I. Rechtlicher Rahmen und Ziele der Internen Revision ... 301
II. Organisation der Internen Revision ... 305
III. Aufgabenbereiche der Internen Revision ... 306

D. Prüfungsvorgehen der Internen Revision ... 307
I. Prüfungsansatz ... 307
II. Prüfungsablauf ... 309

E. Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer ... 318
I. Notwendigkeit und Entwicklung der Zusammenarbeit ... 318
II. Anforderungen an den Abschlussprüfer aus Sicht der Internen Revision ... 319
III. Anforderungen an die Interne Revision aus Sicht des Abschlussprüfers ... 320
IV. Mögliche Synergien und Konflikte aus der Zusammenarbeit von Interner Revision und Abschlussprüfer ... 321
V. Outsourcing der Internen Revision ... 322

F. Zusammenfassung ... 323

IV. Verstöße in der Rechnungslegung ... 324

A. Einführung ... 325

B. Begriff und Charakteristika von Verstößen ... 326
I. Begriffsbestimmung und -abgrenzung ... 326
II. Würdigung des Faktors 'Wesentlichkeit' ... 329
III. Mögliche Ursachen und Gründe für Manipulationen in der Rechnungslegung ... 330
IV. Praxisbeispiele ... 335
V. Zwischenfazit ... 338

C. Herausforderungen für die externe und interne Unternehmensüberwachung ... 340
I. Anforderungen an das Risikomanagement ... 340
II. Anforderungen an den externen Jahresabschlussprüfer ... 342

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

III. Anforderungen an Aufsichtsgremien – Haftung des Aufsichtsrats 347
IV. Management von Unternehmensrisiken 349

D. Erkenntnisse aus dem Rechnungswesen für die Unternehmensleitung 351
I. Status der Rechnungslegung 351
II. Vermeidung von Verstößen 352
III. Relevante Strafnormen im Zusammenhang mit Verstößen im Überblick 353

E. Zusammenfassung 355

C.
Spezielle Fragen in der Rechnungslegung und steuerlich motivierte Bilanzierungsfragen

I. Rechnungslegung bei Umwandlungen nach dem UmwG 359

A. Einführung 360

B. Bilanzierung bei Verschmelzungen 362
I. Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers 362
II. Bilanzielle Abbildung des Vermögensübergangs beim übernehmenden Rechtsträger 370
III. Bilanzierung beim Anteilsinhaber 383
IV. Bilanzierung in der Interimsphase 384

C. Besonderheiten bei der Spaltung 387
I. Entsprechende Anwendung der Verschmelzungsvorschriften 387
II. Gesamt- oder Teilbilanz als Schlussbilanz 388
III. Besonderheiten bei der Abspaltung 388
IV. Besonderheiten bei der Ausgliederung 389
V. Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwerts 389

D. Bilanzierung beim Formwechsel 389

E. Auswirkungen auf den Konzernabschluss 389

F. Bilanzierung bei Vermögensübertragungen 390

II. Sonderbilanzen bei Unternehmensgründung, -sanierung und -liquidation 391

A. Begriff 'Sonderbilanzen' 391

B. Sonderbilanzen bei Unternehmensgründung 392
I. Grundlagen 392
II. Ansatz in der Gründungsbilanz 394
III. Bewertung in der Gründungsbilanz 397
IV. Ausweis in der Gründungsbilanz 398

C. Sonderbilanzen bei Unternehmenssanierung 399
I. Grundlagen 399
II. Sanierungsmaßnahmen zur Verbesserung der Zahlungsfähigkeit 401
III. Sanierungsmaßnahmen zur Verbesserung der Schuldendeckungsfähigkeit 402

D. Sonderbilanzen bei Unternehmensliquidation 405
I. Grundlagen 405
II. Externe Liquidationsrechnungslegung 406
III. Interne Liquidationsrechnungslegung 415

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

III. Übergangsvorschriften zur Anwendung der geänderten Regelungen durch das BilMoG und erstmalige Anwendung 422

A. Vorbemerkungen 422

B. Zu den Übergangsvorschriften 423
I. Notwendigkeit spezieller Übergangsvorschriften 423
II. Spezielle Übergangsregelungen im Einzelnen 425

C. Auswirkungen auf das Bilanzbild und die Bilanzpolitik 440

D. Zusammenfassung 442

IV. Auswirkungen der Aufhebung steuerlich motivierter Sondervorschriften im HGB durch das BilMoG 444

A. Zielsetzung des Gesetzgebers 444

B. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit 446
I. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz 446
II. Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit 446
III. Wegfall handelsrechtlicher Vorschriften aufgrund des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit 447
IV. Folgewirkungen 452

V. Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz 454

A. Einleitung 455

B. Änderung der Maßgeblichkeit durch das BilMoG 455
I. Abschaffung der formellen bzw. umgekehrten Maßgeblichkeit 455
II. Neufassung der materiellen Maßgeblichkeit 456
III. Auswirkungen der Neufassung der Maßgeblichkeit 457

C. Synoptische Darstellung der geänderten Vorschriften des HGB und des Steuerrechts 458
I. Zwingende Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz 458
II. Mögliche Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz 462
III. Annäherungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz 465

D. Änderung der Bilanzierung latenter Steuern durch das BilMoG 471
I. Grundlagen latenter Steuern vor dem BilMoG 471
II. Änderungen der Bilanzierung latenter Steuern durch das BilMoG 473
III. Auswirkungen des BilMoG auf die Bilanzierung latenter Steuern 474
IV. Auswirkungen des BilMoG auf das Tax Accounting 474

E. Zusammenfassung 475

VI. Eigenständige Steuerbilanzpolitik durch das BilMoG 477

A. Auswirkungen des BilMoG auf die Steuerbilanz 477

B. Wegfall der Umkehrmaßgeblichkeit 478

C. Steuerbilanzpolitik 479
I. Teilwertabschreibungen im Anlage- und im Umlaufvermögen 480
II. Umfang der Herstellungskosten 481
III. Verbrauchsfolgeverfahren 482
IV. Planmäßige Abschreibungen 483

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

V. Zuwendungen der öffentlichen Hand ... 484
VI. Ansatzwahlrechte für Pensionsrückstellungen ... 485

D. Zusammenfassung ... 486

VII. Abhängigkeitsberichterstattung ... 487

A. Zweck und Zielsetzung eines Abhängigkeitsberichts ... 487

B. Verpflichtung zur Erstellung eines Abhängigkeitsberichts ... 488
I. Träger der Berichtspflicht ... 488
II. Voraussetzungen der Berichtspflicht ... 488
III. Stichtag und Frist der Erstellung ... 491
IV. Negativbericht ... 491

C. Umfang der Berichtspflichten im Abhängigkeitsbericht ... 492
I. Einzubeziehende Unternehmen ... 492
II. Berichtspflichtige Rechtsgeschäfte und Maßnahmen ... 492
III. Schlusserklärung des Vorstands ... 496
IV. Form der Darstellung ... 497

D. Prüfungspflicht eines Abhängigkeitsberichts ... 498
I. Prüfung durch den Abschlussprüfer ... 498
II. Prüfung durch den Aufsichtsrat ... 500
III. Sonderprüfung ... 501

E. Publizität eines Abhängigkeitsberichts ... 501

F. Checkliste für die Prüfung des Abhängigkeitsberichts ... 502

VIII. Unternehmensbegriff in Rechnungslegung und Berichterstattung ... 504

A. Relevanz des Unternehmensbegriffs ... 504

B. Problematik des Unternehmensbegriffs ... 505
I. Verwendung des Begriffs und fehlende Definition ... 505
II. Begriffsabgrenzung in Abhängigkeit des spezifischen Rechtsverständnisses ... 505

C. Theorien des Unternehmensbegriffs ... 506

D. Unternehmensbegriff und Unternehmenseigenschaft in der Rechnungslegung ... 507
I. Relevanz des Unternehmensbegriffs bzw. der Unternehmenseigenschaft ... 507
II. Zur einzelgesellschaftlichen Rechnungslegung nach HGB verpflichtete Unternehmen ... 507
III. Zur Konzernrechnungslegung nach HGB verpflichtete Unternehmen ... 508
IV. Zur Rechnungslegung nach PublG verpflichtete Unternehmen ... 510
V. Sonderfall: Unternehmereigenschaft einer natürlichen Person ... 511
VI. Spezielle Arten bzw. Formen von Wirtschaftssubjekten ... 512

E. Prüfungsansätze der Unternehmenseigenschaft ... 513

F. Synoptischer Überblick ... 514

G. Zusammenfassung ... 516

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

D. Branchenspezifische Besonderheiten in der Rechnungslegung

I. Bilanzierung bei Kreditinstituten 519

A. Branchenbezogene Rechnungslegungsvorschriften für Kreditinstitute 519

B. Der Ausweis in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung 521
- I. Die Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (Formblätter) 521
- II. Der bilanzielle Ausweis besonderer Geschäfte 526
- III. Erläuterungen zu ausgewählten Bilanzposten 532
- IV. Erläuterungen zu ausgewählten Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (Postennummern nach der Staffelform) 538

C. Die Bewertung im Jahresabschluss von Kreditinstituten 541
- I. Grundlagen 541
- II. Bewertung von Forderungen 542
- III. Bewertung von Wertpapieren 544
- IV. Bewertung der Finanzinstrumente des Handelsbestands 545
- V. Die stille und die offene Risikovorsorge 547

D. Inhalt von Anhang und Lagebericht 553
- I. Anhang 553
- II. Lagebericht 555

II. Besonderheiten der Bilanzierung in Versicherungsunternehmen 556

A. Einführung in die Bilanzierung von Versicherungsunternehmen 557
- I. Skizzierung der Spezifitäten von Versicherungsunternehmen und deren Bilanzierung 557
- II. Überblick zu den Rechnungslegungsnormen beim deutschen handelsrechtlichen Abschluss von Versicherungsunternehmen 559

B. Ausgewählte Besonderheiten bei Ansatz, Bewertung und Bilanzausweis 561

C. Ansatz und Bewertung von Kapitalanlagen 563
- I. Bedeutung der Kapitalanlagen bei Versicherungsunternehmen 563
- II. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 564
- III. Kapitalanlagen in verbundenen Unternehmen und Beteiligungen 564
- IV. Sonstige Kapitalanlagen 565
- V. Depotforderungen aus dem in Rückdeckung übernommenen Versicherungsgeschäft 568
- VI. Kapitalanlagen für Rechnung und Risiko von Inhabern von Lebensversicherungspolicen 568

D. Ansatz und Bewertung von versicherungstechnischen Rückstellungen 569
- I. Bedeutung der versicherungstechnischen Rückstellungen 569
- II. Allgemeine Bewertungsvorschriften 569
- III. Beitragsüberträge 570
- IV. Deckungsrückstellung 570
- V. Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle 572
- VI. Rückstellung für erfolgsabhängige und erfolgsunabhängige Beitragsrückerstattung 573

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

VII. Schwankungsrückstellung und ähnliche Rückstellungen 574
VIII. Sonstige versicherungstechnische Rückstellungen 575
IX. Versicherungstechnische Rückstellungen im Bereich der Lebensversicherung, soweit das Anlagerisiko von den Versicherungsnehmern getragen wird 575

E. Gewinn- und Verlustrechnung in Versicherungsunternehmen 576

F. Weitere Besonderheiten bei der Rechnungslegung und Prüfung in Versicherungsunternehmen 577
I. Anhang sowie Lagebericht in Versicherungsunternehmen 577
II. Konzernabschluss und Konzernlagebericht in Versicherungsunternehmen 578
III. Prüfung und Offenlegung von Unterlagen in Versicherungsunternehmen 579
IV. Vorschriften zu Straf- und Bußgeldern sowie Zwangsgeldern in Versicherungsunternehmen 580

III. Besonderheiten der Rechnungslegung im Zusammenhang mit Film- und Fernsehrechten 581

A. Problemstellung 582

B. Verwertung von Filmrechten 582

C. Abbildung von Filmrechten in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ... 584
I. Ausweis (Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen) 584
II. Ansatz 586
III. Umsatzrealisierung und Bilanzierung von Forderungen 597
IV. Steuerliche Problemstellung 602
V. Folgewirkungen 603

D. Übertragungsrechte bei Fernsehsendern 604
I. Bedeutung und Wesen von Übertragungsrechten 604
II. Bilanzielle Behandlung des Übertragungsrechts 605
III. Bilanzielle Behandlung des Kaufpreises 605
IV. Bilanzielle Berücksichtigung von Risiken 606
V. Ergebnis 606

E. Zusammenfassung 607

IV. Umsatzrealisierung in der Softwarebranche 608

A. Problemstellung – Besonderheiten der Softwarebranche 608

B. Das Realisationsprinzip in seiner Ausprägung als Gewinnrealisationsprinzip im deutschen Bilanzrecht 610

C. Grundsätze ordnungsmäßiger Umsatzrealisierung in der Softwarebranche 611
I. Einzeltransaktionen: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Gewinnrealisierungsprinzipien in der Softwarebranche 611
II. Mehrkomponentengeschäfte – Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – Gewinnrealisierungsprinzipien in der Softwarebranche 615
III. Mehrkomponentengeschäfte – typische Anwendungsbeispiele 619

D. Zusammenfassung 621

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

V. Bilanzierung in der Land- und Forstwirtschaft 623

A. Vorbemerkungen 624

B. Maßgebliche Bilanzierungsregeln 625
I. Bilanzierung nach steuerrechtlichen Vorgaben 625
II. Der Land- und Forstwirt als Kann-Kaufmann 626
III. Land- und forstwirtschaftliche Gesellschaften 627
IV. IFRS in der Land- und Forstwirtschaft 628

C. Formelle Aspekte der Buchführung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb 630
I. Wirtschaftsjahr in der Land- und Forstwirtschaft 630
II. Geltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft 631
III. Anbauverzeichnis und Warenausgang 632
IV. Besonderheiten forstwirtschaftlicher Buchführung 632

D. Materielle Aspekte der Buchführung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb 633
I. Branchen- und betriebsformübergreifende Fragen 633
II. Landwirtschaft 640
III. Forstwirtschaft 646

VI. Bilanzierung in öffentlichen Unternehmen und Kommunen 648

A. Bilanzierung in Kommunen 649
I. Derzeitiger Stand des Haushalts- und Rechnungswesens auf staatlicher und kommunaler Ebene 649
II. Wesentliche Unterschiede im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen zwischen den Bundesländern 652
III. Auswirkungen des BilMoG auf die kommunale Rechnungslegung 656

B. Bilanzierung in öffentlichen Unternehmen 658
I. Öffentliche Unternehmen 658
II. Unternehmensformen 658
III. Wirtschaftsführung kommunaler Unternehmen 660
IV. Auswirkungen des BilMoG auf die Rechnungslegung kommunaler Unternehmen . 662

C. Zusammenfassung 665

VII. Besonderheiten der Bilanzierung in Stiftungen und Vereinen 666

A. Allgemeines 666

B. Die Regelungen im Einzelnen 667
I. Berichterstattende Einheit und Verantwortliche für die Rechnungslegung 667
II. Normen 668

C. Anwendungsempfehlungen 678
I. Regelung der Rechnungslegung von Stiftungen und Vereinen in der Satzung 678
II. Problemfelder der Bilanzierung von Stiftungen und Vereinen 678

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

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

I. Entstehung des DRSC 689

II. Organisationsform und Finanzierung 690

III. Reformen und Umstrukturierungen 691

IV. Mitglieder, personelle Ausstattung und Finanzierung 691

V. Aufgabenbereich und Tätigkeitsfelder 693

VI. Aktivitätenbericht 694
A. Übersicht 694
B. Entstehung eines DRS 695

VII. Kritikpunkte an der Arbeit des DRSC 696

VIII. Vergleich des DRSC mit IASB und FASB 697
A. Entstehung und Aufbau 697
B. Standardsetzungsprozess 699
C. Personalausstattung und Finanzierung 700
D. Zusammenfassung 700

Stichwortverzeichnis 701

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Bearbeiterverzeichnis

Professorin Dr. Berit Adam, Berlin

Diplom-Kauffrau Dr. Corinna Boecker, München

Universitätsprofessor Dr. Gernot Brähler, Ilmenau

Universitätsprofessor Dr. Gerrit Brösel, Ilmenau

Diplom-Kauffrau Dr. Julia Busch, München

Diplom-Kaufmann Matthias Froschhammer, München

Diplom-Betriebswirt (FH) Reinhard Hartl, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Universitätsprofessor Dr. Klaus Henselmann, Nürnberg

Universitätsprofessor Dr. Michael Hinz, Chemnitz

Rechtsanwalt Robert Hörtnagl, München

Professor Dr. Tobias Hüttche, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Konstanz

Diplom-Kaufmann Dr. Devrimi Kaya, Nürnberg

Professor Dr. Claus Koss, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Regensburg

Diplom-Kaufmann Kai Peter Künkele, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Universitätsprofessor Dr. Hansrudi Lenz, Würzburg

Diplom-Kaufmann (FH) Matthias Mahnke, Waren (Müritz)

Diplom-Kaufmann Dr. Gerhard Mayr, Dachau

Universitätsprofessor Dr. Torsten Mindermann, Steuerberater, Greifswald

Rechtsanwalt Dr. Hermann Graf Nesselrode, Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, München

Diplom-Kaufmann Karl Petersen, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Diplom-Kaufmann Stefan Prechtl, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Universitätsprofessorin Dr. Silvia Rogler, Freiberg

Professor Dr. Eberhard Scheffler, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Hamburg

Diplom-Kaufmann Christoph Scholz, Ilmenau

Diplom-Kaufmann Lars Schuster, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Dr. Christopher Sessar, Walldorf

Professor Dr. Christian Wallasch, Coburg

Diplom-Kauffrau Nadine Walther, Greifswald

Professor Dr. Hubertus Wameling, Bielefeld

Universitätsprofessor Dr. Gerd Waschbusch, Saarbrücken

Diplom-Kaufmann Markus Wittmann, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, München

Universitätsprofessor Dr. Jochen Zimmermann, Bremen

Diplom-Kaufmann Dr. Christian Zwirner, Steuerberater, München

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

A.
Abschlussprüfung

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

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

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

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

(3) [1]Werden 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. [2]Über 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 ... 1–8
I. Ziele und Funktion der Abschlussprüfung ... 1–7
II. Handelsrechtliche Prüfungsvorschriften ... 8
B. Inhalt der Regelung ... 9–53
I. Anwendungsbereich ... 9–16
II. Prüfungspflicht für den Einzelabschluss ... 17–32
1. Prüfungspflicht ... 17–21
2. Prüfungsgegenstand ... 22–24
3. Berichterstattung ... 25–26
4. Rechtsfolgen ... 27–32
III. Prüfungspflicht für den Konzernabschluss ... 33–42
1. Prüfungspflicht ... 33–37
2. Prüfungsgegenstand ... 38
3. Berichterstattung ... 39
4. Rechtsfolgen ... 40–42
IV. Nachtragsprüfung ... 43–53
1. Ursachen ... 43–48
2. Umfang der Nachtragsprüfung ... 49–50
3. Berichterstattung ... 51–53
C. Anwendungsempfehlungen ... 54–62
I. Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung ... 54–55
II. Durchführung von Vorprüfungen ... 56
III. Durchführung freiwilliger Prüfungen ... 57–61
IV. Ursachen für Nachtragsprüfungen ... 62

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

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. Durch die Abschlussprüfung soll die Verlässlichkeit der in JA und 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]

2 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]

3 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]

4 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]

> Die handelsrechtliche JA-Prüfung nimmt vier Funktionen wahr:
> – eine Kontrollfunktion,
> – eine Informationsfunktion,
> – eine Beglaubigungsfunktion und
> – eine Präventivfunktion.

5 Der zeitliche Rahmen für die Durchführung der Abschlussprüfung wird zum einen durch die gesetzlichen und/oder satzungsgemäßen Restriktionen 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]

> 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 als Stichtag bspw. der 30.11. anstelle des Bilanzstichtags 31.12. gewählt werden.

1 Vgl. Beck HdR/*Orth*/*Eisenhardt*, B 600 Rn. 1 ff.
2 Vgl. Bonner Handbuch/*Grewe*, § 316 HGB Rn. 5.
3 Vgl. Bonner Handbuch/*Grewe*, § 316 HGB Rn. 6.
4 Vgl. Bonner Handbuch/*Grewe*, § 316 HGB Rn. 7.
5 Vgl. WP-Handbuch, Bd. I, Buchst. R Rn. 114 ff.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

Die Abschlussprüfung stellt eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung für das zu prüfende UN dar. 6

Die Prüfung der Einhaltung anderer gesetzlicher Regelungen als der Vorschriften zur Rechnungslegung gehört nur insoweit zur Abschlussprüfung, als sich aus diesen anderen Vorschriften üblicherweise Rückwirkungen auf den JA ergeben. Die JA-Prüfung ist somit insb. keine Unterschlagungsprüfung. 7

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.[1] § 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 nach bereits erfolgter Prüfung (erneut) geändert wird. 8

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 § 264a 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 – also insb. die AG & Co. KG sowie die GmbH & Co. KG –, den KapG gleichgestellt (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Nesselrode*, § 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. 9

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. 10

Nach § 316 Abs. 2 HGB unterliegen **KA** sowie Konzernlageberichte von KapG ebenfalls einer Prüfungspflicht. 11

Für KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB bestimmter Wirtschaftszweige, wie z.B. Kreditinstitute oder VU, regeln ferner Spezialvorschriften – unabhängig von der Größe der jeweiligen Gesellschaft – eine etwaige Prüfungspflicht.[2] 12

Folgende Fälle werden somit **nicht** von einer Prüfungspflicht nach § 316 HGB erfasst:[3] 13

- JA von Nicht-KapG,
- JA und Lagebericht kleiner KapG und PersHG i.S.d. § 264a HGB nach § 267 Abs. 1 HGB, die nicht kapitalmarktorientiert sind;[4]
- JA und Lagebericht von TU, die die Befreiungsmöglichkeiten des § 264 Abs. 3 HGB (vgl. zu den Voraussetzungen Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Nesselrode*, § 264 HGB Rn. 31 ff.) bzw. § 264b HGB (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Nesselrode*, § 264b HGB Rn. 5 ff.) in Anspruch nehmen;[5]

1 Vgl. Bonner Handbuch/*Grewe*, § 316 HGB Rn. 1.
2 Vgl. Bonner Handbuch/*Grewe*, § 316 HGB Rn. 22.
3 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 7 und Rn. 18.
4 Kapitalmarktorientierte KapG i.S.d. § 264d HGB gelten gem. § 267 Abs. 3 HGB stets als große KapG.
5 Die dort genannten Befreiungsmöglichkeiten können grds. einzeln oder vollumfänglich genutzt werden; vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Nesselrode*, § 264 HGB Rn. 32 m.w.N.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

- KA und Konzernlageberichte von Konzernen, die nicht nach § 293 HGB konzernrechnungslegungspflichtig sind;
- KA und Konzernlageberichte von MU, wenn eine Befreiung nach §§ 291 und 292 HGB rechtmäßig erfolgt.

14 Basiert eine Abschlussprüfung nicht auf einer gesetzl. Prüfungspflicht, sondern allein auf einer Regelung in Satzung bzw. Gesellschaftsvertrag, wird von einer **satzungsgemäßen Abschlussprüfung** gesprochen.[1] Grundlage einer **(freiwilligen) Abschlussprüfung** können aber auch Verträge des Zivilrechts (z.B. Kreditverträge) sein.[2]

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

15 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.

> 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.

16 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 i.S.d. § 264a HGB kann auch ein vBP bzw. eine BPG Abschlussprüfer sein, sofern keine gesetzl. Spezialvorschriften greifen.[3]

II. Prüfungspflicht für den Einzelabschluss

1. Prüfungspflicht

17 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/*Nesselrode*, § 264a HGB Rn. 3).

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

- 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,

1 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 30.
2 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Veldkamp*, § 316 HGB Rn. 47.
3 Vgl. Bonner Handbuch/*Grewe*, § 316 HGB Rn. 23.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

wenn – analog zur Regelung bei mittelgroßen KapG nach § 267 Abs. 2 HGB – bestimmte Größenmerkmale an zwei aufeinander folgenden Stichtagen überschritten wurden.[1]

19 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 31.12.2010 (wiederholt) die Größenkriterien für eine kleine Gesellschaft und zum 31.12.2011 die Größenkriterien einer mittelgroßen Gesellschaft, ist die Gesellschaft erst zum 31.12.2012 prüfungspflichtig, wenn sie wiederum die Größenkriterien für eine mittelgroße Gesellschaft erfüllt. Liegen zum 31.12.2012 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.[2]

> **!** 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 nicht rechtswirksam festgestellt.[3]

21 Eine Prüfungspflicht besteht ebenfalls für Eigenbetriebe von Gebietskörperschaften nach Landesrecht, Beteiligungen von Gebietskörperschaften, Genossenschaften und UN-Beteiligungsgesellschaften.[4]

2. Prüfungsgegenstand

22 Prüfungsgegenstand i.S.d. § 316 Abs. 1 HGB ist der gemäß den deutschen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellte JA (Bilanz, GuV und Anhang) sowie der Lagebericht.[5] Art und Umfang der Prüfung richtet sich dabei nach der UN-Größe sowie dem Umfang und der Komplexität der Geschäftsvorfälle.[6]

23 Auch die Abschlüsse für ein Rumpf-GJ unterliegen der Prüfungspflicht nach den allgemeinen Vorschriften.

24 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. 7 ff.

3. Berichterstattung

25 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 Auf-

1 Vgl. § 1 PublG; Beck HdR/*Orth/Eisenhardt*, B 600 Rn. 12.
2 Vgl. Beck Bil-Komm/*Winkeljohann/Lawall*, § 267 HGB Rn. 21 ff.
3 Vgl. ADS, § 316 HGB Rn. 32.
4 Vgl. Beck HdR/*Orth/Eisenhardt*, B 600 Rn. 14.
5 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 1.
6 Vgl. WP-Handbuch, Bd. I, Buchst. R Rn. 114 ff.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

sicht obliegt, zusammen und unterstützt diese bei der Überwachung des UN. Form und Inhalt des Prüfungsberichts regelt *IDW* PS 450.

26 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

27 Ein entgegen einer etwaigen Prüfungspflicht nicht geprüfter Abschluss darf 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 Feststellung erfolgen.[1]

28 Aus der **Nichtigkeit** eines JA folgt nicht zwangsläufig die Nichtigkeit des Folgeabschlusses.[2] Allerdings ist i.R.d. Prüfung des Folgeabschlusses zu hinterfragen, ob die Rechtsfolgen aus der Nichtigkeit des VJ-Abschlusses zutreffend berücksichtigt worden sind.[3]

29 Ein entgegen dem Feststellungsverbot festgestellter JA ist nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 AktG, welcher nach BFH-Rechtsprechung auch auf die GmbH analog anzuwenden ist, nichtig.[4] Für UN, die unter das PublG fallen, ergibt sich dies aus § 10 Satz 1 PublG analog.

30 Neben der Nichtigkeit des JA sieht das Gesetz weitere Maßnahmen zur Sicherstellung der Durchführung einer Abschlussprüfung vor. So kann gegen das prüfungspflichtige UN bzw. seine Vertreter ein Ordnungsgeld festgesetzt werden, wenn diese der Offenlegungsverpflichtung aufgrund eines fehlenden Bestätigungsvermerks oder Versagungsvermerks nicht nachkommen können (vgl. zum Ordnungsgeld B.I. Rn. 158).[5]

31 Das bisher vorgesehene registergerichtliche Zwangsgeld bei Nichtbefolgung der Pflichten 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. 156 ff.).[6]

32 Ein nicht geprüfter und damit nicht festgestellter JA kann mangels rechtlicher Existenz auch nicht rechtswirksam offengelegt werden (vgl. Rn. 27). Zur Wahrung der Frist für die Offenlegung sieht das Gesetz jedoch die Möglichkeit vor, den vorläufigen JA vor Abschluss der Prüfung und ggf. Feststellung offenzulegen.[7]

III. Prüfungspflicht für den Konzernabschluss

1. Prüfungspflicht

33 Sofern eine gesetzl. Pflicht zur Aufstellung eines KA besteht (vgl. Syst. Praxiskommentar 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 Aufstellung eines KA voraus.[8] Wenn freiwillig ohne gesetzl. Verpflichtung ein KA aufgestellt wird, unterliegt dieser grds. nicht der Prüfungspflicht.[9]

1 Vgl. ADS, § 322 HGB Rn. 37.
2 Vgl. hierzu Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Veldkamp*, § 316 HGB Rn. 30.
3 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 11 m.w.N.
4 Vgl. ADS, § 316 HGB Rn. 47.
5 Vgl. HdR-E/*Baetge/Fischer/Sickmann*, § 316 HGB Rn. 33.
6 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Heinz*, § 320 HGB Rn. 35.
7 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 13.
8 Vgl. Bonner Handbuch/*Grewe*, § 316 HGB Rn. 34 f.
9 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 20; Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Veldkamp*, § 316 HGB Rn. 12.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

> Sofern bspw. die Befreiungsvorschrift des § 264b HGB zur Vermeidung einer Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflicht für den JA einer 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.

Die Pflicht zur Aufstellung eines KA nach HGB besteht nach § 290 Abs. 1 HGB für UN, die 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.). **34**

Eine KA-Prüfung i.S.d. Vorschriften des HGB ist auch für KA von MU mit anderer Rechtsform 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, Genossenschaften**[1] **sowie inländische Teilkonzerne ausländischer MU,**[2] sofern bestimmte Größenkriterien gem. § 11 Abs. 1 PublG überschritten werden. **35**

Die Prüfungspflicht ist für den EA und den KA jeweils gesondert zu beurteilen.[3] **36**

> 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.

Wie beim EA bezieht sich beim KA die Prüfungspflicht auch auf Rumpf-GJ. **37**

2. Prüfungsgegenstand

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. 5 ff.), den Konzernlagebericht sowie die einzelnen im KA zusammengefassten JA der konsolidierten UN. **38**

3. Berichterstattung

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 (vgl. Rn. 25). Form und Inhalt des Prüfungsberichts regelt wiederum *IDW* PS 450. **39**

4. Rechtsfolgen

Der KA dient ausschließlich der Informationsvermittlung. Er ist mit keinerlei unmittelbaren Rechtsfolgen (Bemessungsgrundlage für Ausschüttungen, Steuern etc.) verknüpft. **40**

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 gebil- **41**

1 Vgl. § 14 Abs. 2 PublG.
2 Vgl. § 11 Abs. 3 PublG.
3 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle*/*Küster*, § 316 HGB Rn. 19.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

ligt werden.[1] Eine fehlende Billigung führt ebenfalls zu keinen Rechtsfolgen, weil der KA – wie oben bereits erwähnt – weder rechtsbegründende noch -begrenzende Wirkungen hat. Eine unterlassene Prüfung führt zu einer Offenlegung des Berichts des Aufsichtsrats, in welchem auch das Fehlen der Billigung des Aufsichtsrats vermerkt werden muss.[2]

42 Ein nicht geprüfter KA kann jedoch keine befreiende Wirkung nach den §§ 291, 292 HGB entfalten.[3] Auch ein freiwillig aufgestellter KA erfordert für eine befreiende Wirkung die Durchführung einer Abschlussprüfung durch einen zugelassenen Prüfer.[4]

IV. Nachtragsprüfung

1. Ursachen

43 Für den Fall der Änderung eines bereits geprüften JA/KA und Lageberichts/Konzernlageberichts ist eine erneute Prüfung, soweit die Änderung es erfordert, durchzuführen.[5] 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.[6]

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.[7]

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

46 Ursachen für eine erforderliche Nachtragsprüfung können insb. die Berichtigung von Fehlern, das Bekanntwerden von wertaufhellenden Tatsachen (vgl. Syst. Praxiskommentar Bilanzrecht/*Brösel/Schmitz*, § 252 HGB Rn. 34) sowie die Änderung des Gewinnverwendungsvorschlags sein.[8]

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,[9] es sei denn, die Gesellschafter erteilen ihr Einverständnis zur Änderung der Gewinnbezugsrechte.[10]

48 Die Ergebnisse einer steuerlichen Betriebsprüfung werden im Regelfall in laufender Rechnung eingearbeitet und führen nicht zu einer Änderung der bisherigen HB.[11]

2. Umfang der Nachtragsprüfung

49 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 Ände-

1 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 21.
2 Vgl. § 171 Abs. 2 AktG.
3 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 20.
4 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 20.
5 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 25.
6 Vgl. HdR-E/*Baetge/Fischer/Sickmann*, § 316 HGB Rn. 17.
7 Vgl. *IDW* RS *HFA* 6, IDW FN 2007, 265, 265 f.
8 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Veldkamp*, § 316 HGB Rn. 16.
9 Vgl. § 174 Abs. 3 AktG.
10 Vgl. *IDW* RS *HFA* 6, IDW FN 2007, 265, 266.
11 Vgl. *IDW* RS *HFA* 6, IDW FN 2007, 265, 269.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

rungen auf ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der VFE-Lage zu prüfen. Grds. ist der Abschlussprüfer nicht zu weitergehenden Prüfungshandlungen verpflichtet.[1]

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.[2] Diese erneuten Änderungen sind ebenfalls einer Nachtragsprüfung zu unterziehen.[3] **50**

3. Berichterstattung

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).[4] Die Berichterstattung hat daher schriftlich zu erfolgen, selbst wenn der Abschlussprüfer bei der Feststellung des JA anwesend ist und der Änderung mündlich zustimmt.[5] **51**

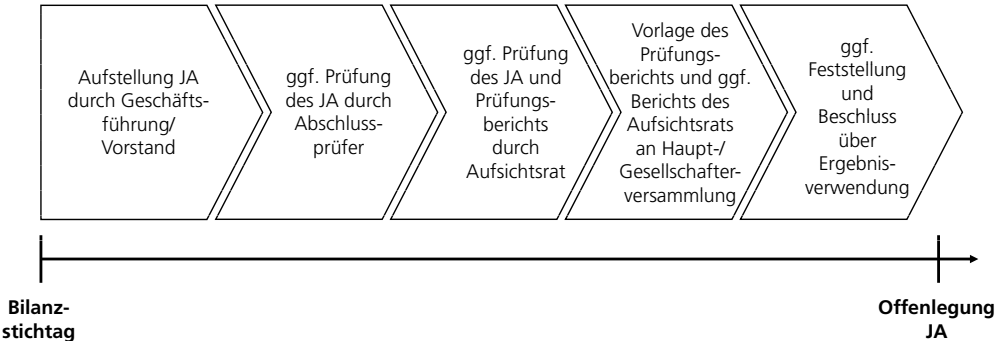
Die schriftliche Berichterstattung hat grds. in Form eines eigenständigen Nachtragsprüfungsberichts, welcher einen Hinweis auf den ursprünglich erstatteten Prüfungsbericht und die erforderliche gemeinsame Verwendung enthält, zu erfolgen. Der Nachtragsprüfungsbericht bezieht sich allein auf die vorgenommenen Änderungen, weshalb u.U. auch eine Berichterstattung in Briefform in Betracht kommen kann.[6] **52**

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. **53**

C. Anwendungsempfehlungen

I. Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung

Der zeitliche Ablauf vom Bilanzstichtag bis hin zur Offenlegung wird in der nachfolgenden Graphik veranschaulicht. **54**



Zeitlicher Ablauf der Abschlussprüfung

1 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 27.
2 Vgl. Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Veldkamp*, § 316 HGB Rn. 18.
3 Vgl. Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 27, Bertram/Brinkmann/Kessler/Müller/*Veldkamp*, § 316 HGB Rn. 18.
4 Vgl. HdR-E/*Baetge/Fischer/Sickmann*, § 316 HGB Rn. 21.
5 Ebenso Beck Bil-Komm/*Förschle/Küster*, § 316 HGB Rn. 29.
6 Vgl. ADS, § 316 HGB Rn. 69 m.w.N.; WP-Handbuch, Bd. I, Buchst. Q Rn. 296.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Leseprobe - Handbuch Bilanzrecht

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

	Aufstellungsfrist	Einberufungsfrist Haupt-/ Gesellschafterversammlung
Kleine 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 GmbH	6 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB)	11 Monate (§ 42a GmbHG Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 GmbHG)
Mittlere und große GmbH	3 Monate (§ 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)	8 Monate (§ 42a GmbHG Abs. 2 Satz 1 Alt. 2 GmbHG)
Kleine 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 fallende UN	3 Monate (§ 5 Abs. 1 Satz 1 PublG)	Sofern JA durch Gesellschafterversammlung festgestellt wird, unverzügliche Einberufungspflicht nach Eingang des Prüfungsberichts des Aufsichtsrats oder des Abschlussprüfers (§ 8 Abs. 1 Satz 2 PublG)
Einzelkaufleute und PersG, die nicht unter das PublG fallen	Innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB)	–

Aufstellungs- und Einberufungsfristen in Abhängigkeit von der Rechtsform und Größe des UN

II. Durchführung von Vorprüfungen

56 Zur Entzerrung zeitlicher Restriktionen – insb. bei großen Gesellschaften – bietet sich die Durchführung von Vorprüfungen insb. in den Monaten Oktober bis Dezember bei einem Bilanzstichtag zum 31.12. an. Vorprüfungen können bspw. folgende Themen abdecken:

- Aufnahme und Prüfung des IKS insb. bei Erstprüfungen (in verschiedenen Bereichen),
- Durchführung von IT-Prüfungen,
- Einholung von Saldenbestätigungen auf einen vorgelagerten Stichtag,
- Prüfung des AV bis zum Prüfungszeitpunkt bspw. bei umfangreichen Zugängen im Berichtsjahr.

persönliches Dokument. Weiterverteilung, Mehrfachnutzung etc. nicht gestattet | © 2010 Bundesanzeiger Verlag

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) prägt die weitreichendste Reform des Handelsbilanzrechts seit rund 25 Jahren. Für Unternehmen und deren Berater bedeutet dies zahlreiche komplizierte Neuregelungen, die das gesamte Rechnungswesen betreffen.

Ergänzend zum Systematischen Praxiskommentar Bilanzrecht erläutert Ihnen das Handbuch Bilanzrecht die Bereiche, die über die Standardfälle der Bilanzierung hinausgehen, das heißt die Vorschriften zur Abschlussprüfung sowie weitere Sonderfragen der Rechnungslegung. Die Herausgeber Karl Petersen, Dr. Christian Zwirner und Prof. Dr. Gerrit Brösel bieten Ihnen mit diesem Werk – in Kooperation mit zahlreichen renommierten Autoren aus Wissenschaft und Praxis – eine anwenderfreundliche umfassende Kommentierung der Vorschriften zur Unternehmensüberwachung, steuerlich motivierten und anderen ausgewählten Bilanzierungsfragen.

AUS DEM INHALT

- Prüfung des Einzel- und Konzernabschlusses
- Unternehmensüberwachung
- Spezielle Fragen in der Rechnungslegung und steuerlich motivierte Bilanzierungsfragen
- Branchenspezifische Besonderheiten in der Rechnungslegung
- Aufgaben und Bedeutung des DRSC

IHRE VORTEILE

- Praxisrelevante Darstellung der Abschlussprüfung
- Hilfestellung zu Sonderfragen der Rechnungslegung, die bei der Prüfung typischerweise auftreten
- Kompakte Erläuterungen der komplexen Regelungen, kombiniert mit anschaulichen Beispielen, Arbeitshilfen, Mustern und Checklisten

DIE HERAUSGEBER

Karl Petersen, Diplom-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München,
Dr. Christian Zwirner, Diplom-Kaufmann und Steuerberater, München sowie
Univ.-Prof. Dr. Gerrit Brösel, Diplom-Kaufmann, TU Ilmenau.

ISBN 978-3-89817-750-4

9 783898 177504

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