
WPH EDITION

WP Handbuch

Wirtschaftsprüfung und
Rechnungslegung

IDW (Hrsg.) / 18., vollständig überarbeitete Auflage

WP Handbuch

Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung

bearbeitet von

RA Dr. Christian Feldmüller
WP StB RA Dr. Jochen Haußer
WPin StBin Petra Justenhoven
WP StB RA Dr. Thorsten Kuhn
WP StB Dipl.-Kfm. Jens Löffler
WP StB Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann
WP StB Dr. Christian Orth
WP StB RA Dr. Eckhard Ott
StB Dr. Katharina Philippsen
WP StB Prof. Dr. Martin Plendl
WP StB Dr. Arno Probst
WP StB Dipl.-Kfm. Ronald Rulfs
WP Christian Sailer
WP StB Dr. Stefan Schmidt
WP StB Dipl.-Kfm. Hermann-Josef Schulze Osthoff
WP StB Dr. Ahmad Sultana
WP StB Prof. Dr. Peter Wollmert

herausgegeben vom
Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Gesamtverantwortung: WP StB Dipl.-Kffr. Melanie Sack

Gesamtredaktion: Dipl.-Ök. Annette Preuß

18. Auflage
Hauptband der WPH Edition

Düsseldorf 2023

Zitervorschlag:

IDW, WPH Edition, WP Handbuch, Wirtschaftsprüfung & Rechnungslegung¹⁸, Kap. B Tz. 9.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne vorherige schriftliche Einwilligung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verbreitung in elektronischen Systemen. Es wird darauf hingewiesen, dass im Werk verwendete Markennamen und Produktbezeichnungen dem marken-, kennzeichen- oder urheberrechtlichen Schutz unterliegen.

© 2023 IDW Verlag GmbH, Tersteegenstraße 14, 40474 Düsseldorf

Die IDW Verlag GmbH ist ein Unternehmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).

Satz: Merlin Digital GmbH, Essen

Druck und Verarbeitung: Druckerei C.H.Beck, Nördlingen

Elektronische Fassung: doctronic GmbH & Co. KG, Bonn

KN 12087

Der in diesem Werk verwendete Begriff „Wirtschaftsprüfer“ umfasst sowohl Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen als auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Er umfasst bei Prüfungen, die von genossenschaftlichen Prüfungsverbänden oder von Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände sowie von vereidigten Buchprüfern, vereidigten Buchprüferinnen und Buchprüfungsgesellschaften durchgeführt werden dürfen, auch diese.

Die Angaben in diesem Werk wurden sorgfältig erstellt und entsprechen dem Wissensstand bei Redaktionsschluss. Da Hinweise und Fakten jedoch dem Wandel der Rechtsprechung und der Gesetzgebung unterliegen, kann für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in diesem Werk keine Haftung übernommen werden. Gleichfalls werden die in diesem Werk abgedruckten Texte und Abbildungen einer üblichen Kontrolle unterzogen; das Auftreten von Druckfehlern kann jedoch gleichwohl nicht völlig ausgeschlossen werden, so dass für aufgrund von Druckfehlern fehlerhafte Texte und Abbildungen ebenfalls keine Haftung übernommen werden kann.

ISBN 978-3-8021-2789-2

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

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

Liebe Leserinnen und Leser,

das WP Handbuch, *das* Standardwerk für Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, liegt nun bereits in der 18. Auflage vor. Seit Erscheinen der Voraufgabe vor gut zwei Jahren hat sich Vieles bewegt und verändert, was in dieser aktualisierten Fassung aufgegriffen wird.

Wichtige Bestandteile der Neuauflage 2023 sind beispielsweise:

- die Änderungen, die sich für den Berufsstand durch das FISG ergeben haben,
- die überarbeiteten Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüfungspraxis (*IDW QMS 1 und 2*),
- die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gemäß *ISA [DE] 315 (Revised 2019)*,
- die IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten,
- die Übernahme der ISA-Begrifflichkeiten aus den an die neuen GoA angepassten IDW Prüfungsstandards zum Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk und
- die Anpassung an den neugefassten *IDW Prüfungsstandard zur Prüfung des Risikoprüfherkennungssystems (IDW PS 340 n.F. (01.2022))*.

Von besonderer Bedeutung sind ferner die aktuellen Entwicklungen im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung und die diesbezüglichen Verantwortlichkeiten der Unternehmensorgane und Wirtschaftsprüfer. Die neuen europäischen Vorgaben sind zum Zeitpunkt der Neuauflage noch nicht in nationales Recht transformiert. Aufgrund der strategischen Bedeutung für die betroffenen Unternehmen im Berufsstand wird in der Neuauflage gleichwohl ein Ausblick gegeben. Eine detaillierte Befassung bleibt den kommenden Auflagen vorbehalten.

Darüber hinaus sind selbstverständlich alle Kapitel mit Blick auf die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung, neue und überarbeitete *IDW Verlautbarungen* sowie das diesbezügliche Fachschrifttum überarbeitet worden.

Die Darstellungen im WP Handbuch berücksichtigen den Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur bis mindestens 01.02.2023.

An dieser Stelle bedanken wir uns bei allen Verfasserinnen und Verfassern sowie deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die mit höchster Qualität zum Gelingen dieses WP Handbuchs beigetragen haben. Für die fachliche Begleitung durch das IDW bedanken wir uns bei den Fachreferentinnen und Fachreferenten CPA, CA (BC), FCA (UK), CPA (Ill) Wolfgang Böhm, Syndikus-RA Peer Hendrik J. Deckers (LL.M.), WP StB Daniel Groove, Dr. Janine Harrison, StB Kerstin Klinner, Syndikus-RA Dr. Sebastian Kuck, WP Dr. Torsten Moser, WP StB Nicola Penkwitt, WP StB Andreas Pöhlmann, WP StB Beatrix Reisch, WP Dr. Anja Schmitz-Herkendell, WP StB Ulrich Schneiß, WP StB Dr. Daniel Siegel, WP StB Prof. Dr. Bernd Stibi, WP Anna-Lena Thomsen, WP StB Felix Weiser. Unser Dank gilt zudem WP StB Melanie Sack, die die Gesamtverantwortung für die WPH Edition trägt, und Annette Preuß, die für das Projektmanagement verantwortlich ist und Ihnen für Feedback jeder Art unter der Mailadresse preuss@idw.de zur Verfügung steht.

Ein Hinweis in eigener Sache: Neben den Ausführungen zu Rechnungslegung, Prüfung und Berufsrecht in diesem Hauptband stehen Ihnen innerhalb unserer WPH Edition inzwischen sieben Themenbände zu spezialisierten Leistungsangeboten der Wirtschaftsprüfer zur Verfügung:

- Assurance – Vertrauensleistungen außerhalb der Abschlussprüfung, 2. A.
- Sanierung und Insolvenz, 2. A.
- Bewertung und Transaktionsberatung
- Wirtschaftsrecht in der Wirtschaftsprüfung
- Versicherungsunternehmen – Rechnungslegung und Prüfung in der Versicherungswirtschaft
- Kreditinstitute, Finanzdienstleister und Investmentvermögen
- Öffentliche Hand, besondere Branchen und Non-Profits

Wir wünschen Ihnen eine gewinnbringende Lektüre.

Düsseldorf, im März 2023

Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann

Vorstandssprecher des IDW

Kapitel F

Rechnungslegung im Jahresabschluss und Lagebericht nach Handelsrecht und Publizitätsgesetz

Verfasser:

WPIn StBin Petra Justenhoven, München

Mitarbeit:

WPIn Alina Madeleine Appelt, München

Thimo Dangmann, LL.M., Frankfurt am Main

WP StB Dipl.-Kfm. Michael Deubert, Frankfurt am Main

WP StB Dr. Bernd Kliem, München

WP StB Dr. Stefan Lewe, Frankfurt am Main

Dr. Henning D. Meyer, Frankfurt am Main

WP Nils Müller, LL.M., Frankfurt am Main

WP StB Dipl.-Kfm. Dirk Rimmelspacher, Frankfurt am Main

StBin Sandra Roland, LL.M., Frankfurt am Main

StBin Dr. Theresa Ummenhofer, Frankfurt am Main

StBin Lisa Walkenbach, LL.M., Frankfurt am Main

Inhalt	Tz.
1. Einleitung	1
2. Buchführung (§§ 238 f., 241a HGB)	3
3. Inventur/Inventar (§§ 240 f., 241a HGB)	9
4. Aufstellungspflicht	11
4.1 Alle Kaufleute (§§ 242, 243 Abs. 3, 244, 245 HGB)	11
4.2 Kapitalgesellschaften (§ 264 Abs. 1, 1a und 2 HGB)	14
4.2.1 Allgemeines	14
4.2.2 Zur Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB	24
4.3 Unternehmen im Anwendungsbereich des PublG	29
5. Ansatz	32
5.1 Vollständigkeit und wirtschaftliches Eigentum (§ 246 Abs. 1 S. 1–3 HGB)	32
5.2 Ansatzwahlrechte und Ansatzverbote	51
5.2.1 Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB)	51
5.2.2 Bilanzierungsverbote (§ 248 Abs. 1 und 2 S. 2 HGB)	60
5.3 Verrechnungsverbot (§ 246 Abs. 2 S. 1 HGB)	65
5.4 Stetigkeit (§ 246 Abs. 3 HGB)	71
5.5 Angabe von Haftungsverhältnissen (§ 251 HGB)	75
6. Bewertung	79
6.1 Allgemeines	79
6.2 Bewertungsgrundsätze	82
6.2.1 Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)	83
6.2.2 Grundsatz der Unternehmensfortführung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)	84
6.2.3 Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)	86
6.2.4 Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)	88
6.2.5 Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)	95
6.2.6 Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)	96
6.2.7 Abweichungen von den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (§ 252 Abs. 2 HGB)	104
6.3 Bewertungsmaßstäbe	106
6.3.1 Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB)	106
6.3.2 Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2, 2a und 3 HGB)	125
6.3.3 Beizulegender Zeitwert	146
6.4 Zugangsbewertung	155
6.4.1 Zugangsbewertung von Vermögensgegenständen (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB)	155
6.4.2 Bewertung von Verbindlichkeiten (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB)	156
6.5 Folgebewertung	167
6.5.1 Planmäßige / außerplanmäßige Abschreibungen	167
6.5.1.1 Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 253 Abs. 3 HGB	167
6.5.1.2 Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens nach § 253 Abs. 4 HGB	185
6.5.2 Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB)	190

6.6	Bewertungsvereinfachungsverfahren (§§ 240 Abs. 3 und 4, 256 HGB)	194
6.7	Bewertungseinheiten (§ 254 HGB)	200
6.7.1	Voraussetzungen für die Bildung von Bewertungseinheiten	204
6.7.2	Bilanzielle Abbildung von Bewertungseinheiten	218
6.8	Fremdwährungsumrechnung (§ 256a HGB)	229
6.8.1	Grundlagen	229
6.8.2	Zugangsbewertung	233
6.8.3	Folgebewertung	235
6.8.3.1	Nichtmonetäre Vermögensgegenstände	235
6.8.3.2	Monetäre Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten	238
6.8.4	Behandlung von Umrechnungsdifferenzen	243
7.	Gliederung	245
7.1	Grundsätze (§§ 243 Abs. 1 und 2, 247 Abs. 1 HGB)	245
7.2	Gliederung der Bilanz	249
7.3	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	253
8.	Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften	256
8.1	Erleichterungen bei Aufstellung, Prüfung und Offenlegung (§ 264 Abs. 3 und 4 HGB)	256
8.2	Einteilung in Größenklassen (§§ 267, 267a HGB)	282
8.3	Besonderheiten der Gliederung	287
8.3.1	Allgemeine Gliederungsgrundsätze	287
8.3.1.1	Darstellungstätigkeit (§ 265 Abs. 1 HGB)	288
8.3.1.2	Vorjahresbeträge (§ 265 Abs. 2 HGB)	289
8.3.1.3	Mitzugehörigkeitsvermerk (§ 265 Abs. 3 HGB)	292
8.3.1.4	Vorliegen mehrerer Geschäftszweige (§ 265 Abs. 4 HGB)	294
8.3.1.5	Untergliederung von Posten und Hinzufügung neuer Posten (§ 265 Abs. 5 HGB)	295
8.3.1.6	Änderung der Gliederung und der Bezeichnung von Posten (§ 265 Abs. 6 HGB)	296
8.3.1.7	Zusammenfassung von Posten (§ 265 Abs. 7 HGB)	299
8.3.1.8	Leerposten (§ 265 Abs. 8 HGB)	301
8.3.2	Bilanzgliederungsschema (§ 266 HGB)	302
8.4	Bilanz	303
8.4.1	Anlagevermögen	303
8.4.1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	303
8.4.1.1.1	Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	305
8.4.1.1.2	Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	315
8.4.1.1.3	Geschäfts- oder Firmenwert (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB)	318
8.4.1.1.4	Geleistete Anzahlungen	323
8.4.1.2	Sachanlagen	324

14.1.2.1	Überblick	1549
14.1.2.2	Bilanzsumme	1552
14.1.2.3	Umsatzerlöse	1555
14.1.2.4	Zahl der Beschäftigten	1559
14.1.3	Befreiung bei Einbeziehung in einen Konzernabschluss	1561
14.2	Jahresabschluss	1570
14.2.1	Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 242 ff. HGB	1570
14.2.2	Anwendung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung	1571
14.2.2.1	Überblick	1571
14.2.2.2	Allgemeine Grundsätze für die Gliederung (§ 265 HGB)	1573
14.2.2.3	Gliederung der Bilanz (§ 266 HGB)	1574
14.2.2.4	Eigenkapital (§ 272 HGB)	1579
14.2.2.5	Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 275, 277 HGB)	1581
14.2.3	Nichtaufnahme des Privatvermögens von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften in den Jahresabschluss (§ 5 Abs. 4 PublG)	1585
14.2.4	Anlage zur Bilanz bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften (§ 5 Abs. 5 S. 3 PublG)	1591
14.3	Anhang	1594
14.4	Lagebericht	1597

1. Einleitung

- Die Vorschriften zur **handelsrechtlichen Rechnungslegung** finden sich insb. im Dritten Buch „Handelsbücher“ des HGB. Sie werden durch rechtsformspezifische Vorschriften, bspw. im AktG und GmbHG, ergänzt. Der Erste Abschnitt (§§ 238–263 HGB) enthält rechtsformunabhängige „Grundlagenvorschriften“ zur Buchführung und zum JA für **alle Kaufleute**. Diese Vorschriften werden durch zusätzliche Bestimmungen für **KapGes.** (AG, KGaA, SE, GmbH) sowie für bestimmte **KapCoGes.** (KapGes. gleichgestellte haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.d. § 264a HGB) zum JA und zum LB (Zweiter Abschnitt: §§ 264–289f HGB) ergänzt. Auch für **eG** (Dritter Abschnitt: §§ 336–338 HGB; vgl. Kap. H) und für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (Vierter Abschnitt: §§ 340–341h HGB) wie **KI** und **FDLI** sowie **VU** und **Pensionsfonds** enthält das Dritte Buch des HGB ergänzende Rechnungslegungsvorschriften.
- Des Weiteren verpflichtet das **PublG** rechtsformunabhängig auch andere Unternehmen ab einer bestimmten Größe (vgl. Kap. F Tz. 1545 f. und Kap. F Tz. 1549) zur Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines handelsrechtlichen JA sowie ggf. eines LB.

2. Buchführung (§§ 238 f., 241a HGB)

- Jeder Kaufmann i.S.d. § 1 HGB unterliegt der Buchführungspflicht. Die **Buchführung** hat unter Beachtung der GoB zu erfolgen (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB). Sie muss so beschaffen

sein, dass sich ein sachverständiger Dritter innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Lage des Unternehmens und über die Geschäftsvorfälle, die sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen, verschaffen kann (§ 238 Abs. 1 S. 2 und 3 HGB). Die Handelsbücher, in denen die Handelsgeschäfte des Kaufmanns und die Lage seines Vermögens ersichtlich sein müssen, sind vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu führen, wobei keine Veränderungen vorgenommen werden dürfen, durch die der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist und deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später eingefügt worden sind (§ 238 Abs. 1, § 239 Abs. 2 und 3 HGB).

Bei den **GoB**¹ handelt es sich um ein System sich wechselseitig ergänzender und beschränkender Prinzipien und Einzelnormen (z.T. gesetzlich kodifiziert), die zur Gewinnung von Grundsätzen der Rechnungslegung beitragen. Die GoB sind demnach nicht nur bei der Buchführung zu beachten, sondern haben Ausstrahlungswirkung auf jegliche Vorschriften der handelsrechtlichen Rechnungslegung. Sie bestimmen z.B. den Zeitpunkt der Bilanzierung, der Gewinnrealisierung oder die Bilanzierung schwebender Geschäfte. Stehen verschiedene Bilanzierungs- und/oder Bewertungsmethoden zur Auswahl, sind die GoB ebenfalls zu berücksichtigen (z.B. Wahl der Abschreibungsmethode, Ermittlung der HK). Ausdrücklich erwähnt sind die GoB in den Vorschriften über die Buchführungspflicht und die Handelsbücher (§§ 238, 239 HGB), die Inventurvereinfachungsverfahren (§ 241 HGB), die Aufstellung des JA (§§ 243, 264 HGB), die Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB) sowie die Aufbewahrung von Unterlagen (§ 257 HGB). **4**

Die GoB werden nach h.M. nach der **deduktiven Methode** aus den Zwecken der Rechnungslegung (z.B. Informationsfunktion, Gläubigerschutz) abgeleitet², wobei als Entscheidungshilfen u.a. infrage kommen: **5**

- Gesetze und die zugrunde liegenden EU-Richtlinien sowie EU-Verordnungen,
- Rechtsprechung des BGH (RG), des EuGH, des BFH,
- Stellungnahmen des IDW zur Rechnungslegung (*IDW St/HFA*, *IDW RS* u.a.) einschl. der zugehörigen Hinweise (*IDW RH*),
- gutachterliche Stellungnahmen des DIHK und der IHK,
- die gesicherten Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre, die Fachliteratur sowie die Bilanzierungspraxis ordentlicher Kaufleute.

Soweit zur Ermittlung von Wertansätzen Schätzungen erforderlich sind, spricht das Gesetz i.d.R. nicht von GoB, sondern von einer vorzunehmenden „**vernünftigen kaufmännischen Beurteilung**“ (vgl. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB). Dabei geht es um die Begrenzung oder Bezeichnung eines bestehenden Bewertungsspielraums, der sich aus dem unterschiedlichen Ermessen sorgfältiger und gewissenhafter Kaufleute ergeben kann. Eine vernünftige kaufmännische Beurteilung berücksichtigt u.a. alle Fakten und Umstände, sowohl Chancen als auch Risiken, bedenkt den Grundsatz der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) und ist in sich schlüssig und willkürfrei – d.h., sie ist aus den objektiven Gegebenheiten des Einzelfalls logisch ableitbar bzw. nachvollziehbar³. **6**

1 Zur Def. der GoB vgl. auch *Leffson*, GoB⁷, mit umfangreichen Literaturnachweisen; *Moxter*, Rechnungslegung, S. 9 ff.; *Baetge/Kirsch/Thiele*, in: HdR³, Kap. 4; *Ballwieser*, in: MünchKomm HGB⁴, § 243, Rn. 6 f.

2 Vgl. *Justenhoven/Usinger*, in: BeBiKo¹³, § 243, Rn. 14; *Leffson*, GoB⁷, S. 29.

3 Vgl. ADS⁶, § 252 HGB, Tz. 74 und § 253 HGB, Tz. 188 ff.; *Schubert*, in: BeBiKo¹³, § 253, Rn. 135 ff.

- 7 **Erleichterungen** von den Buchführungspflichten ergeben sich nach § 242 Abs. 4 HGB für **Einzelkaufleute i.S.d. § 241a HGB**. Sofern diese an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden GJ nicht mehr als jeweils 600.000 € Umsatzerlöse **und** jeweils 60.000 € Jahresüberschuss erzielen (§ 241a S. 1 HGB), sind sie von der Pflicht zur Aufstellung eines handelsrechtlichen JA befreit (§ 242 Abs. 4 S. 1 HGB). Im Fall der Neugründung gilt dies bereits, wenn die Werte des § 241a S. 1 HGB am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden (§ 241a S. 2 und § 242 Abs. 4 S. 2 HGB).
- 8 Bezüglich Sanktionen bei Verletzung der Buchführungspflicht s. Kap. B 2.

3. Inventur/Inventar (§§ 240 f., 241a HGB)

- 9 Das **Inventar**, in welchem die Vermögensgegenstände und Schulden des Kaufmanns genau zu verzeichnen und wertmäßig anzugeben sind (§ 240 Abs. 1 HGB) und welches innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspr. Zeit aufzustellen ist (§ 240 Abs. 2 S. 3 HGB; vgl. Kap. F Tz. 11), bildet die Grundlage für die Aufnahme der Vermögensgegenstände und Schulden in seiner Bilanz. Jeder Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und danach zum Ende jedes (Rumpf-)Geschäftsjahres ein Inventar aufzustellen (§ 240 Abs. 1 und Abs. 2 S. 1 HGB). Lediglich Einzelkaufleute i.S.d. § 241a HGB sind von der Pflicht zur Aufstellung befreit (vgl. Kap. F Tz. 7). Das Verfahren zur Erstellung des Inventars nennt sich **Inventur**, die neben der körperlichen Bestandsaufnahme auch unter Zuhilfenahme von Inventurvereinfachungsverfahren erfolgen darf. Zur körperlichen Bestandsaufnahme i.R.d. einzelnen Inventurverfahren vgl. *IDW St/HFA 1/1990*.
- 10 Unter bestimmten Voraussetzungen sind i.R.d. Inventur **Erleichterungen** und Vereinfachungen für die Ermittlung der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert zulässig:
- **Festwertverfahren:** Ansatz von Vermögensgegenständen des Sach-AV sowie von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen mit einem gleichbleibenden Wert und einer gleichbleibenden Menge, sofern sie regelmäßig ersetzt werden, ihr Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt und ihr Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung ist (§ 240 Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 256 S. 2 HGB)⁴. Jedoch ist i.d.R. alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen (§ 240 Abs. 3 S. 2 HGB);
 - **Gruppenbewertung:** Zusammenfassung von gleichartigen Vermögensgegenständen des Vorratsvermögens und anderen gleichartigen oder annähernd gleichwertigen beweglichen Vermögensgegenständen und Schulden jeweils zu einer Gruppe und Ansatz mit dem gewogenen Durchschnitt (§ 240 Abs. 4 i.V.m. § 256 S. 2 HGB);
 - **Stichprobeninventur** mithilfe anerkannter mathematisch-statistischer Verfahren unter Beachtung der GoB (§ 241 Abs. 1 HGB; vgl. *IDW St/HFA 1/1981*);
 - **Verzicht auf körperliche Bestandsaufnahme** zum Abschlussstichtag, wenn die Feststellung von Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände durch ein anderes, den GoB entspr. Verfahren gesichert ist, z.B. durch permanente Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB);

4 Für prozentuale Angaben zur Bestimmung der Nachrangigkeit vgl. *Petersen/Zwirner*, in: *BHdR*⁶⁶, A 220, Rn. 91 f.

- **vor- oder nachverlegte Stichtagsinventur** (§ 241 Abs. 3 HGB): Voraussetzungen sind die Aufstellung eines besonderen Inventars innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Abschlussstichtag und ein den GoB entspr. Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahren.

Hinweis 1:

Nach *IDW St/HFA 1/1990* sind die Stichprobeninventur, die permanente Inventur und eine zeitlich vor- oder nachverlegte Inventur bei besonders wertvollen Beständen und Beständen mit unkontrollierbarem Schwund nicht zulässig.

4. Aufstellungspflicht⁵

4.1 Alle Kaufleute (§§ 242, 243 Abs. 3, 244, 245 HGB)

Jeder Kaufmann – mit Ausnahme von Einzelkaufleuten i.S.d. § 241a HGB (§ 242 Abs. 4 HGB; vgl. Kap. F Tz. 7) – hat zu Beginn⁶ und danach für den Schluss eines jeden (Rumpf-)Geschäftsjahres [welches die Dauer von zwölf Monaten nicht überschreiten darf (§ 240 Abs. 2 S. 2 HGB)] innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspr. Zeit (§ 243 Abs. 3 HGB) ein Inventar (vgl. Kap. F Tz. 9), eine Bilanz und eine GuV [diese nur für den Schluss eines jeden (Rumpf-)Geschäftsjahres (§ 242 Abs. 2 HGB)] aufzustellen. Die Grenze für die einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entspr. Zeit wird bei einem Jahr gezogen⁷. Die **Aufstellungsfrist** verkürzt sich in Krisensituationen, z.B. bei drohender Zahlungsunfähigkeit, auf höchstens sechs Monate⁸. Die **Bilanz** stellt das Verhältnis der Vermögensgegenstände und Schulden des Kaufmanns dar, während die **GuV** die Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen zeigt (§ 242 Abs. 1 und 2 HGB). Die Bilanz und die GuV bilden zusammen den **JA**, der ebenfalls nach den GoB aufzustellen ist (§ 242 Abs. 3, § 243 Abs. 1 HGB). **11**

Der Grundsatz der **Klarheit und Übersichtlichkeit** (§ 243 Abs. 2 HGB) bezieht sich in erster Linie auf die äußere Gestaltung des JA (Gliederung und Lesbarkeit)⁹. Er hat besondere Bedeutung in den Fällen, in denen keine bestimmte Gliederung der Bilanz und der GuV vorgeschrieben ist, sondern Wahlmöglichkeiten bzgl. der äußeren Form und der Art der Darstellung des JA bestehen¹⁰. **12**

Alle Bestandteile des JA müssen in **deutscher Sprache** und in **Euro** (§ 244 HGB) aufgestellt werden, selbst wenn die zugrunde liegende Buchführung in einer anderen (lebenden) Sprache oder (gültigen) Währung geführt wird (§ 239 Abs. 1 S. 1 HGB). Beträge sind in Form von Ziffern anzugeben. Der JA ist vom Kaufmann bzw. von allen persönlich haftenden Gesellschaftern unter Angabe des Datums zu unterzeichnen (§ 245 HGB). **13**

5 Vgl. ausführlich auch Kap. B 3.

6 Zur Eröffnungsbilanz der KapGes. vgl. *Störk/Hermesmeier*, in: Deubert/Förschle/Störk, Sonderbilanzen⁶, Kap. D; § 242 Abs. 1 S. 2 HGB.

7 Vgl. ADS⁶, § 243 HGB, Tz. 43.

8 Vgl. *Deubert*, in: Deubert/Förschle/Störk, Sonderbilanzen⁶, Kap. S, Rn. 80.

9 Vgl. ADS⁶, § 243 HGB, Tz. 27.

10 Vgl. *Justenhoven/Usinger*, in: *BeBiKo*¹³, § 243, Rn. 46 f.

Das **WP Handbuch – Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung** erfasst alle wesentlichen Aspekte im Zusammenhang mit der Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer – der Abschlussprüfung.

Umfassend werden die Grundlagen der Rechnungslegung nach HGB und PubLG für Unternehmen und Konzerne dargestellt. Korrespondierend dazu werden die Handlungserfordernisse für die Jahres- und Konzernabschlussprüfung aufgezeigt.

Wichtige Bestandteile der Neuauflage 2023 sind u.a.:

- die Änderungen, die sich für den Berufsstand durch das **FISG** ergeben haben
- die überarbeiteten Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüfungspraxis (**IDW QMS 1 und 2**)
- die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen gemäß **ISA [DE] 315 (Revised 2019)**
- die IDW Prüfungsstandards für weniger komplexe Einheiten (**IDW PS KMU**)

- die **Übernahme der ISA-Begrifflichkeiten** aus den an die neuen GoA angepassten IDW Prüfungsstandards zum Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk
- die Anpassung an den neugefassten IDW Prüfungsstandard zur Prüfung des Risikofrüherkennungssystems (**IDW PS 340 n.F. (01.2022)**)

Von besonderer Bedeutung sind ferner die aktuellen Entwicklungen im Bereich der Nachhaltigkeitsberichterstattung und die diesbezüglichen Verantwortlichkeiten der Unternehmensorgane und Wirtschaftsprüfer. Die neuen europäischen Vorgaben sind zum Zeitpunkt der Neuauflage noch nicht in nationales Recht transformiert. Aufgrund der strategischen Bedeutung für die betroffenen Unternehmen im Berufsstand wird in der Neuauflage gleichwohl ein Ausblick gegeben.

Darüber hinaus sind alle Kapitel der Neuauflage mit Blick auf die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung überarbeitet worden, neue und aktualisierte IDW Verlautbarungen wurden eingepflegt.

