
Kommentar

Bilanzierungs- vorschriften

Spezialkommentar zu den
§§ 238 – 342e HGB

Heidel/Schall (Hrsg.)



IDW VERLAG GMBH



Nomos

Erster Titel Allgemeine Vorschriften

Vor §§ 242–245

Die allgemeinen bei der Rechnungslegung einzelner Unternehmen zu beachtenden Vorschriften regeln die Paragraphen des ersten Titels. Einen Überblick bietet folgende Aufstellung:

- § 242 regelt, wer zur handelsrechtlichen Rechnungslegung im Einzelabschluss verpflichtet ist, was Mindestinhalt des Einzelabschlusses ist und unter welchen Voraussetzungen Einzelkaufleute von der Pflicht zum Einzelabschluss befreit sind.
- § 243 definiert die allgemein zu beachtenden Aufstellungsgrundsätze. Hier findet sich zB die Verpflichtung zur Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.
- § 244 legt fest, dass der handelsrechtliche Abschluss in deutscher Sprache und in Euro aufzustellen ist.
- § 245 regelt schließlich die Unterzeichnung des Abschlusses.

§ 242 Pflicht zur Aufstellung

(1) ¹Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. ²Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluß geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.

(2) Er hat für den Schluß eines jeden Geschäftsjahrs eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.

(3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluß.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241 a nicht anzuwenden. ²Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241 a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Schrifttum: IDW, IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zur Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7), 30.11.2017.

A. Normzweck	1	VI. Folgen einer Nichtbeachtung der	
B. Inhalt	4	Aufstellungspflicht	18
I. Eröffnungsbilanz (Abs. 1)	4	VII. Exkurs: Rechnungslegungspflicht	
II. Bilanz (Abs. 1)	7	nach dem Publizitätsgesetz	
III. Gewinn- und Verlustrechnung		(PublG)	19
(Abs. 2)	12	C. Vergleich mit den IFRS	22
IV. Jahresabschluss (Abs. 3)	14		
V. Größenabhängige Befreiung von			
Einzelkaufleuten (Abs. 4)	15		

A. Normzweck

§ 242 enthält die öffentlich-rechtliche Verpflichtung eines jeden Kaufmanns zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz und zur jährlichen Aufstellung eines Jahresabschlusses bestehend aus Bilanz und GuV. Die Vorschrift gilt für **alle Kaufleute** und zwar **unabhängig von deren Rechtsform**. Für einzelne Kaufleute treten ergänzend besondere Vorschriften bezüglich des Inhalts, der Prüfung und der Offenlegung des Jah-

resabschlusses hinzu. Hiervon betroffen sind Kapitalgesellschaften (§ 264), Personenhandlungsgesellschaften iSd § 264 a, Genossenschaften (§ 336), Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (§ 340 HGB), bestimmte Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§ 341) sowie dem Publizitätsgesetz unterliegende Unternehmen (→ Rn. 19 ff.).

- 2 Der Kaufmann muss einen Jahresabschluss aufstellen. Hiervon kann er vertraglich nicht suspendiert werden.¹ Zwecke des Jahresabschlusses sind die **Dokumentationsfunktion**, **Informationsfunktion** und **Ausschüttungsbemessungsfunktion**.² Die Aufstellungspflicht besteht im Interesse des Kaufmanns (**Selbstinformation** über die Lage seines Unternehmens und **Selbstkontrolle**) und Dritter (**Gläubigerschutz**, **Anteilseignerschutz**).³
- 3 § 242 adressiert allein die **Aufstellungspflicht**. Form und Inhalt des Jahresabschlusses sind Gegenstand der ebenfalls von allen Kaufleuten zu beachtenden §§ 243 ff. Kapitalgesellschaften und Personenhandlungsgesellschaften iSd § 264 a haben zusätzlich die Anforderungen der §§ 264 ff. zu beachten. Durch Verweis gilt dies auch für Genossenschaften (§ 336), Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (§ 340 HGB), bestimmte Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds (§ 341) sowie dem Publizitätsgesetz unterliegende Unternehmen (→ Rn. 19 ff.). Von der allein in § 242 geregelten **Aufstellung** des Jahresabschlusses ist die (gesellschaftsrechtliche) Notwendigkeit seiner **Feststellung** durch das zuständige Organ (zB §§ 172 ff. AktG) bei allen Verbänden streng zu unterscheiden. Erst die Feststellung erklärt den Jahresabschluss verbandsintern für verbindlich.⁴

B. Inhalt

I. Eröffnungsbilanz (Abs. 1)

- 4 Zu **Beginn des Handelsgewerbes** hat der Kaufmann nach § 242 Abs. 1 S. 1 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (Sonderbilanz auf den Stichtag der Geschäftseröffnung). Das Handelsgewerbe beginnt beim Ist-Kaufmann (§ 1) mit Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit, dh wenn der erste Geschäftsvorfall eintritt.⁵ Selbiges gilt für die OHG und KG, sofern nicht § 105 Abs. 2 einschlägig ist. Bei den übrigen Formkaufleuten iSd § 6 und den Kann-Kaufleuten (§§ 2 und 3) ist hingegen grundsätzlich der Zeitpunkt der Handelsregistereintragung maßgeblich. Jedoch ist auf den früheren Zeitpunkt des Beginns der Betriebstätigkeit abzustellen, wenn diese bereits die Voraussetzungen eines Handelsgewerbes iSd § 1 erfüllt.⁶
- 5 Eine Eröffnungsbilanz ist auch aufzustellen, wenn ein bisher kleingewerbliches Unternehmen zu **einem Handelsgewerbe erweitert** wird,⁷ der **Inhaber des Handelsgewerbes wechselt**, sei es durch Übernahme eines bestehenden Handelsgewerbes unter Lebenden oder von Todes wegen, wenn durch Eintritt eines Gesellschafters in das Geschäft eines Einzelkaufmanns eine OHG oder KG neu entsteht, in Umwandlungs-

1 BeckOK-HGB/Ruppelt § 242 Rn. 4; BayObLG 5.11.1987 – BReg. 3 Z 41/87, NJW 1988, 916, 917; Unzulässigkeit der Aufstellung allein nach steuerlichen Vorschriften.

2 MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 4.

3 ADS § 242 Rn. 2.

4 Ausführlich dazu MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 14 ff.

5 Baetge/Kirsch/Thiele/Kirsch/Harms/Siegel § 242 Rn. 32; BeBiKo/Winkeljohann/Philipp § 242 Rn. 3; HdR/Ellerich/Swart § 242 Rn. 7; MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 22.

6 Im Einzelnen Baetge/Kirsch/Thiele/Kirsch/Harms/Siegel § 242 Rn. 36 ff.; BeBiKo/Winkeljohann/Philipp § 242 Rn. 3; HdR/Ellerich/Swart § 242 Rn. 7 f.; MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 22. Für die **Vorgesellschaft** wird vereinzelt vertreten, dass bereits mit Entstehung der Einlageforderung die Eröffnungsbilanz aufzustellen sei (Staub/Pöschke § 242 Rn. 37; ablehnend hM MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 23; BeBiKo/Winkeljohann/Philipp § 242 Rn. 3; BeckOK-HGB/Ruppelt § 242 Rn. 16).

7 MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 20.

fällen, sofern hierdurch ein Rechtsträger neu entsteht,⁸ oder durch Austritt des vorletzten Gesellschafters aus einer Personenhandelsgesellschaft (Anwachsung). Eine Eröffnungsbilanz ist demgegenüber nicht erforderlich bei einem Gesellschafterwechsel (Ein- oder Austritt) unter Fortbestand der Gesellschaft.⁹

Auf die Eröffnungsbilanz, die Ausgangspunkt der Gewinnermittlung des ersten (Rumpf-) Geschäftsjahres ist, sind nach § 242 Abs. 1 S. 2 die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen (→ Rn. 7 ff.). Dies gilt insbesondere für die Gliederung, den Ansatz und die Bewertung der in der Eröffnungsbilanz enthaltenen Posten, aber auch für die in der Bilanz von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd § 264 a erforderlichen Pflichtangaben, Davon-Vermerke und Zusatzangaben.¹⁰ Keine unmittelbare Anwendung finden die für Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd § 264 a geltenden Vorschriften der §§ 316 ff. und §§ 325 ff. zur Prüfung und Offenlegung des Jahresabschlusses. Die Prüfung und Offenlegung der Eröffnungsbilanz erfolgt allerdings im Rahmen der Prüfung und Offenlegung des ersten Jahresabschlusses, der die Werte der Eröffnungsbilanz als Vergleichszahlen zur Bilanz enthält.¹¹

II. Bilanz (Abs. 1)

Zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres hat der Kaufmann eine Bilanz aufzustellen.¹² Die Frist zur Aufstellung bemisst sich nach § 243 (→ § 243 Rn. 22 ff.). In der Bilanz als stichtagsbezogenem Informationsinstrument werden auf der Aktivseite das Vermögen des Kaufmanns (Mittelverwendung untergliedert in Anlage- und Umlaufvermögen) und auf der Passivseite das Kapital des Kaufmanns (Mittelherkunft untergliedert in Eigen- und Fremdkapital) zum jeweiligen Stichtag gegenübergestellt. Grundlage ist das jährlich zu erstellende Inventar.¹³ Das Eigenkapital des Kaufmanns ist dabei die Residualgröße aus dem Vermögen abzüglich des Fremdkapitals.

Der Inhalt der Bilanz ergibt sich aus §§ 243–256 a, bei Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd § 264 a zusätzlich aus §§ 264–288.¹⁴ Ein bestimmtes Bilanzgliederungsschema wird in §§ 243–256 a nicht vorgegeben. Allerdings verlangen die von allen Kaufleuten zu beachtenden GoB, insbesondere der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit,¹⁵ eine Mindestgliederung der Bilanz, wobei sich eine Anlehnung an den größenabhängigen Gliederungsvorschriften der §§ 266 ff. zur Bestimmung der notwendigen Gliederungstiefe und der Postenbezeichnung anbietet.¹⁶

Bei den Personenhandelsgesellschaften muss für Zwecke der Handelsbilanz strikt zwischen dem Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) und dem (Privat-)Vermögen der Gesellschafter unterschieden werden. In die Handelsbilanz sind nur die Vermögensgegenstände aufzunehmen, die zum Gesellschaftsvermögen gehö-

8 Ausführlich hierzu MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 21; Staub/Pöschke § 242 Rn. 26 ff.

9 HdR/Ellerich/Swart § 241 Rn. 4; ADS § 242 Rn. 19 ff.

10 Baetge/Kirsch/Thiele/Kirsch/Harms/Siegel § 242 Rn. 68; entsprechendes gilt für die anderen in Rn. 1 genannten besonderen Unternehmensträger.

11 Baetge/Kirsch/Thiele/Kirsch/Harms/Siegel § 242 Rn. 65, 67; MüKoBilanzR/Kleindiek § 242 Rn. 26.

12 Zur Dauer des Geschäftsjahres → § 240 Rn. 12.

13 → § 240 Rn. 13.

14 Zu beachten sind bei den Genossenschaften die §§ 336 ff., bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten die §§ 340 ff. und bei Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds iSd § 341 die §§ 341 a ff.

15 → § 243 Rn. 17 ff.

16 BeckOK-HGB/Ruppelt § 242 Rn. 10; IDW RS HFA 7.41; s. auch → § 247 Rn. 13 ff.

ren.¹⁷ Vermögensgegenstände, die im Eigentum der einzelnen Gesellschafter stehen, aber (auch wirtschaftlich) nicht Gesellschaftsvermögen sind, dürfen handelsrechtlich nicht von der Personenhandelsgesellschaft bilanziert werden, selbst wenn sie dem Geschäftsbetrieb dieser Gesellschaft dienen und/oder steuerlich notwendiges Sonderbetriebsvermögen sind.¹⁸ Umgekehrt sind aber auch Vermögensgegenstände des Gesellschaftsvermögens zu bilanzieren, die steuerrechtlich notwendiges Privatvermögen der Personengesellschaft sind.¹⁹

- 10 In die Bilanz – als **stichtagsbezogenem Informationsinstrument** – sind alle Vermögensgegenstände und Schulden des bilanzierenden Kaufmanns zum Abschlussstichtag aufzunehmen. Dabei ist das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 zu beachten. Aus dem Vollständigkeitsgebot ist auch für Ansatzfragen das für die Bewertung in § 252 Abs. 1 S. 3 geregelte **Stichtagsprinzip** abzuleiten. Hieraus folgt, dass bei der Abgrenzung der in die Bilanz aufzunehmenden Vermögensgegenstände und Schulden auch **wertaufhellende Tatsachen**, dh solche Informationen über bilanzwirksame Vorgänge zu berücksichtigen sind, die erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzerstellung bekannt werden und die einen Rückschluss auf die Verhältnisse am Abschlussstichtag ermöglichen. **Wertbegründende Tatsachen**, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten und die keine Rückschlüsse auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen, dürfen demgegenüber nicht berücksichtigt werden.²⁰
- 11 Die nach § 242 aufzustellende **Handelsbilanz** ist Grundlage zivil- und gesellschaftsrechtlicher Regelungen²¹ (zB Ausschüttungen, Entnahmen, Tantiemen). Davon zu unterscheiden ist die **Steuerbilanz** als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung. Wegen des Grundsatzes der **Maßgeblichkeit** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) wird die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz abgeleitet. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz wird aber in vielfacher Weise durch steuerrechtliche Vorgaben zum Ansatz (§ 5 Abs. 1 a–7 EStG) und zur Bewertung (§§ 6–7 i EStG) für Zwecke der Besteuerung eingeschränkt, die den handelsrechtlichen Vorschriften in der Steuerbilanz vorgehen, sodass neben der Handelsbilanz eine zusätzliche Steuerbilanz oder zumindest eine steuerliche Überleitungsrechnung zu erstellen ist.²²

III. Gewinn- und Verlustrechnung (Abs. 2)

- 12 Zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres hat der Kaufmann **neben der Bilanz** eine **GuV** als **zeitraumbezogenes Informationsinstrument** aufzustellen, in der die Aufwendungen den Erträgen des Geschäftsjahres gegenübergestellt werden und so das Jahresergebnis (Jahresüberschuss/-fehlbetrag) ermittelt wird.
- 13 Ein bestimmtes **Gliederungsschema** gibt § 242 für die GuV nicht vor. Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften iSd § 264 a haben die Gliederungsvorgaben der §§ 275–278 zu beachten. Auch für die übrigen Kaufleute ist zur Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit²³ eine Anlehnung an diese Gliederungsvorschriften empfehlenswert.²⁴

17 Lange/Bilitewski/Götz/Franitz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl., Rn. 662 ff.; IDW RS HFA 7.11.

18 Lange/Bilitewski/Götz/Franitz, Personengesellschaften im Steuerrecht, 10. Aufl., Rn. 664; IDW RS HFA 7.12; s. auch → § 246 Rn. 33.

19 Kirchhof/Reis EStG § 15 Rn. 277.

20 So auch HdR/Kußmaul § 246 Rn. 3. Zur Abgrenzung wertaufhellender und wertbegründender Tatsachen Baetge/Kirsch/Thiele/Baetge/Ziesemer/Schmidt § 252 Rn. 97 ff.; BeBiKo/Winkeljohann/Büssow § 252 Rn. 38; Staub/Kleindiek 252 Rn. 17 ff.

21 Für das Gesellschaftsrecht ist die Handelsbilanz maßgebend, wie sie Bestandteil des festgestellten Jahresabschlusses ist (vgl. dazu → Rn. 3).

22 Ausführlich hierzu BeBiKo/Schmidt/Usinger § 243 Rn. 111 ff. mwN.

23 → § 243 Rn. 19 sowie → § 247 Rn. 18.

24 Statt vieler nur BeckOK-HGB/Ruppelt § 242 Rn. 32.

§ 247 Inhalt der Bilanz

- (1) In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.
- (2) Beim Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Schrifttum: *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, Von der Einheitsbilanz zur E-Bilanz, DB 2011, 1; *Förschle/Kropp*, Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnung für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften, DB 1989, 1037; IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Zur Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften (IDW RS HFA 7 n.F), 30.11.2017; *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, E-Bilanz: Finale Fassung des BMF-Schreibens und der Steuertaxonomien 2012, DB 2011, 2509; *Kütting/Keßler/Gattung*, Die Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB und IFRS, KoR 2005, 15; *Hoffmann/Lüdenbach*, Kommentar Bilanzierung, 9. Aufl. 2018; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007; *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, 7. Aufl. 2018.

A. Normzweck	1	3. Weitere Aufgliederung	12
B. Inhalt	4	II. Gewinn- und Verlustrechnung ...	17
I. Bilanz	5	C. Vergleich mit dem Steuerrecht und	
1. Kategorisierung	5	den IFRS	18
2. Anlage- vs. Umlaufvermögen	6		

A. Normzweck

- 1 Anknüpfend an den Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit gem. § 243 Abs. 2 fordert § 247 Abs. 1 eine Aufteilung der angesetzten Bilanzposten für alle bilanzierungspflichtigen Kaufleute. Die Vorschrift definiert somit Mindestanforderungen der Bilanzgliederung, die für alle Kaufleute gelten. Sie werden für eine Reihe von Unternehmen durch spezifische Vorschriften ergänzt:
- Für **Kapitalgesellschaften** und ihnen hinsichtlich der Rechnungslegung gleichgestellte **haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften** gelten die Mindestgliederungsvorschriften gem. § 266. Gleiches gilt für nach § 5 Abs. 1 PublG aufstellungspflichtige Unternehmen, die bestimmte Mindestgrößen überschreiten (insbesondere nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleute)¹ sowie für **eingetragene Genossenschaften**.²
 - Für **Kreditinstitute** sind – unabhängig von ihrer Rechtsform – gem. § 340 a Abs. 2 besondere Vorschriften zu beachten, die in der Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (RechKredV) veröffentlicht wurden.³ Daneben gelten Zusatzvorschriften wie zB der Ausweis eines Sonderpostens für allgemeine Bankrisiken gem. § 340 g.
 - Für **Versicherungsunternehmen** sind gem. § 341 a Abs. 2 die im Rahmen der Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute (RechVersV) veröffentlichten Gliederungsvorschriften zu beachten.⁴
- 2 Die Spezialvorschriften sind stets vorrangig zu berücksichtigen.⁵ Besondere Bedeutung entfalten die in § 247 formulierten Anforderungen damit insbesondere für die Bilanzierung von Personenhandelsgesellschaften und Einzelkaufleuten, die die durch § 1 Abs. 1 PublG formulierten Größenkriterien nicht überschreiten.

1 Vgl. § 3 Abs. 1 PublG.

2 Vgl. § 336 Abs. 2.

3 Vgl. BGBl. I 1998, S. 3658; ausf. *Scharpf/Schaber*, Handbuch Bankbilanz, S. 338 ff.

4 Vgl. BGBl. I 1994, S. 3378.

5 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt/Förster/Brinkmann § 247 Rn. 5; ADS § 247 Rn. 5.

§ 247 Abs. 2 unterscheidet außerdem das Anlage- vom Umlaufvermögen. Diese Definition ist neben der Aufgabenstellung, das Anlage- vom Umlaufvermögen zur Information des Bilanzlesers gesondert auszuweisen, auch von materieller Bedeutung, da zB daran die Folgebewertung gem. § 253 Abs. 3 anknüpft. Infolgedessen sind nur solche Vermögensgegenstände über die Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben, die dem Anlagevermögen zuzuordnen sind.⁶

B. Inhalt

Die Kommentierung weicht vom Aufbau der Vorschrift ab. In → Rn. 5 ff. werden zunächst die Mindestuntergliederungen der Bilanz erläutert, einschließlich der Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen. Die Ausführungen in → Rn. 17 gehen auf die Untergliederung der Gewinn- und Verlustrechnung ein. Regeln der steuerlichen Gewinnermittlung und der IFRS werden in → Rn. 18 umrissen.

I. Bilanz

1. **Kategorisierung.** Die Mindestgliederungsvorschrift in § 247 Abs. 1 erfordert zunächst eine Art Kategorisierung der unterschiedlichen Bilanzposten. So sind hinsichtlich der Aktivseite Vermögensgegenstände gesondert von den Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen. Gleiches gilt für die Passiva, wobei zusätzlich auch das Eigenkapital gesondert auszuweisen ist.⁷ Diese Kategorisierung der Bilanzposten dient einer **rudimentären Aufteilung** der Bilanz und erscheint vor dem Hintergrund der grundsätzlich unterschiedlichen Natur dieser Bilanzposten sachgerecht. Nicht zulässig ist daher etwa der kumulierte Ausweis von Vermögensgegenständen und Rechnungsabgrenzungsposten.

2. **Anlage- vs. Umlaufvermögen.** Nur Vermögensgegenstände, die dazu „bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen“⁸ sind dem Anlagevermögen zuzuordnen und unterliegen damit den Bewertungsvorschriften des § 253 Abs. 3.⁹ Die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist damit nicht nur von Bedeutung für die Aufgliederung bzw. Darstellung in der Bilanz, sondern auch für die materielle Folgebewertung von Vermögensgegenständen.

Eine über § 247 Abs. 2 hinausreichende **gesetzlich kodifizierte Definition** des Anlagevermögens **existiert nicht**, so dass diesbezüglich auf die Literaturauffassung zurückzugreifen ist. Demnach ist für die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen sowohl auf die objektive Eignung des Vermögensgegenstands und die äußeren Umstände zum Bilanzstichtag als auch auf den Willen des Kaufmanns abzustellen.¹⁰

Inhaltlich richtet sich die Zuordnung daher zunächst nach den Gegebenheiten des Betriebs, dh zB ob die Möglichkeit eines Einsatzes als „**Gebrauchvermögen**“¹¹ im Geschäftsbetrieb des Unternehmens rein objektiv möglich ist und unter Würdigung der betrieblich gegebenen Gesamtumstände subjektiv eine Verwendung im Geschäftsbetrieb zu erwarten ist. Ein nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb dienender Vermögensgegenstand bzw. **kein Anlagevermögen** liegt daher vor, wenn der betreffende Vermögensgegenstand von vornherein im Rahmen des normalen Geschäftsbetriebs zur Veräußerung bestimmt ist.¹²

6 S. zur Folgebewertung auch → § 253 Rn. 9 ff.

7 Vgl. § 247 Abs. 1.

8 § 247 Abs. 2.

9 S. hierzu → § 253 Rn. 9 ff.

10 Vgl. HdR/Hütten/Lorson § 247 Rn. 45 f.; Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt § 247 Rn. 289; BeBiKo/Schubert/F. Huber § 247 Rn. 351.

11 Vgl. Moxter, Bilanzrechtsprechung, S. 248.

12 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt § 247 Rn. 283.

- 9 Die – gem. Wortlaut der Vorschrift – ebenfalls erforderliche „**Dauerhaftigkeit**“ schränkt die Zuordnung zum Anlagevermögen nur bedingt ein. So ist „dauernd“ nicht als „ewig“ oder „immer“ aufzufassen,¹³ so dass auch nur kurzfristig im Unternehmen verweilende Vermögensgegenstände grundsätzlich auch als Bestandteil des Anlagevermögens in Frage kommen.¹⁴ Lediglich Verbrauchsgüter, die nur einmal verwendet werden können, dürften vor diesem Hintergrund von einer Zuordnung zum Anlagevermögen ausscheiden.¹⁵ Vielmehr ist in der tatsächlichen Zugehörigkeitsdauer ein weiterer Hinweis darauf zu sehen, ob der in Betracht stehende Vermögensgegenstand derart in den betrieblichen Ablauf integriert ist, dass dieser zum Anlagevermögen zu zählen ist.¹⁶ So kann bei den meisten Vermögensgegenständen, die für längere Zeit angeschafft werden, von einer Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ausgegangen werden. Jedoch sind Vermögensgegenstände, die im Produktionsprozess über einen mehrjährigen Zeitraum weiter verarbeitet werden, jedoch darüber hinaus nicht in die betrieblichen Abläufe des Unternehmens integriert sind, trotz ihrer langfristigen Bindung im Unternehmen nicht dem Anlagevermögen zuzurechnen.¹⁷
- 10 Die Ausführungen zeigen, dass die Frage, ob ein Vermögensgegenstand dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, in Teilbereichen der betrieblichen Praxis auch eine **Ermessensfrage** sein kann. Regelmäßig beschäftigt sich daher auch die **höchstrichterliche Rechtsprechung** mit der Thematik, wie mit den folgenden Beispielen dargelegt werden soll:¹⁸
- Vorführung eines Kraftfahrzeughändlers: Zuordnung zum Anlagevermögen.¹⁹
 - Musterhäuser eines Fertighausherstellers: Zuordnung zum Anlagevermögen mit einer Umwidmung zum Umlaufvermögen erst mit unmittelbar bevorstehender Veräußerung.²⁰
 - Grundstückserwerb durch eine gewerbliche Personengesellschaft mit der Absicht der Weiterveräußerung: Umlaufvermögen auch bei längerfristiger Fortführung bestehender Mietverhältnisse.²¹
 - In der Regel über 10 Jahre zu haltende stille Beteiligung: Zuordnung zum Anlagevermögen unter Berücksichtigung subjektiver Absichten des Kaufmanns.²²
- 11 Die **Definition des Umlaufvermögens** erfolgt in Form einer Negativabgrenzung. Eine vergleichbare, dem Anlagevermögen entsprechende positive Definition ist im Gesetz nicht gegeben, so dass dem Umlaufvermögen jene Vermögensgegenstände zuzurechnen sind, die nicht als Anlagevermögen iSd Vorschrift gelten.
- 12 **3. Weitere Aufgliederung.** Eine Gliederung der Bilanz allein nach den unterschiedlichen Kategorien der Bilanzposten, ggf. kombiniert mit einer Aufteilung von Vermögensgegenständen in Anlage- und Umlaufvermögen wird als nicht zulässig angesehen.²³ Bereits der Wortlaut der Vorschrift fordert neben dem gesonderten Ausweis der unterschiedlichen Kategorien von Bilanzposten eine **hinreichende Aufgliederung**.²⁴ Zudem ist bereits nach dem in § 243 Abs. 2 niedergelegten Grundsatz der

13 Vgl. BeBiKo/Schubert/F. Huber § 247 Rn. 353.

14 Vgl. ADS § 247 Rn. 107 ff.; Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt § 247 Rn. 283.

15 Vgl. ADS § 247 Rn. 111.

16 Vgl. ADS § 247 Rn. 108; Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt § 247 Rn. 283.

17 Vgl. HdR/Hütten/Lorson § 247 Rn. 48.

18 Vgl. auch BeBiKo/Schubert/F. Huber § 247 Rn. 350 ff. mwN; kritisch auch Hoffmann/Lüdenbach § 247 Rn. 22 ff.

19 Vgl. BFH 17.11.1981 – BStBl II 1982, 344.

20 Vgl. BFH 31.3.1977 – BStBl II 1977, 684.

21 Vgl. BFH 23.5.1986 – BStBl II 1986, 919.

22 Vgl. BFH 18.12.1986 – BStBl II 1987, 446.

23 So bereits BT-Drs. 10/4268, 98; ADS § 247 Rn. 9 f.

24 Vgl. § 247 Abs. 1.

Klarheit und Übersichtlichkeit eine weitere Aufteilung erforderlich.²⁵ Als notwendig anzusehen ist daher zB eine Unterscheidung beim Umlaufvermögen zwischen Vorräten, Forderungen, Wertpapieren und liquiden Mitteln, bei den Schulden zumindest zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten. Im Anlagevermögen erscheint eine Unterscheidung von immateriellem und finanziellem Anlagevermögen sowie der gesonderte Ausweis von Sachanlagen sinnvoll.²⁶

Vor diesem Hintergrund könnte eine entsprechend aufgestellte Bilanz folgendermaßen gegliedert werden, wobei weiterreichende Untergliederungen erforderlich sind, wenn dies durch die Eigenart der Bilanzposten des bilanzierenden Unternehmens erforderlich wird:

Aktiva	Passiva
Anlagevermögen	Eigenkapital
Immaterielle Vermögensgegenstände	
Sachanlagen	Rückstellungen
Finanzanlagen	Verbindlichkeiten
Umlaufvermögen	
Vorräte	
Forderungen	
Wertpapiere	
Liquide Mittel	
Rechnungsabgrenzungsposten	Rechnungsabgrenzungsposten

Die bisherigen theoretischen Überlegungen zur Mindestgliederung der Bilanz orientieren sich im Wesentlichen am Wortlaut der Vorschrift. In der Praxis führt die **EDV-gestützte Erstellung von Jahresabschlüssen** hingegen praktisch dazu, dass das für bestimmte Unternehmen geltende **Gliederungsschema nach § 266** von nahezu allen Kaufleuten angewendet wird,²⁷ ggf. unter Berücksichtigung von Vereinfachungen infolge der Unterschreitung von Größenklassen.²⁸ Die Orientierung an der gesetzlich kodifizierten, für Kapitalgesellschaften gültigen Bilanzgliederung dürfte dafür sorgen, dass den Ansprüchen gem. § 247 Abs. 1 entsprochen wird.²⁹

Abweichungen bieten sich darüber hinaus ggf. bei **Personenhandelsgesellschaften** an. Haften Gesellschafter unbeschränkt und wird zB im Gesellschaftsvertrag zwischen einer festen Einlage („Kapital-Konto I“) und einer variablen Einlage („Kapital-Konto II“) unterschieden, bietet sich eine entsprechende Aufteilung auch in der Bilanz an, sofern ein getrennter Ausweis bereits im Gesellschaftsvertrag vereinbart wurde.³⁰

²⁵ Vgl. BT-Drs. 10/4268, 98.

²⁶ Vgl. ähnlich hier ADS § 247 Rn. 36 ff.; Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt § 247 Rn. 36; mit weiteren Gliederungsvorschlägen HdR/Hütten/Lorson § 247 Rn. 16 ff.; ausf. auch mit Vorschlägen zum Umlaufvermögen BeBiKo/Schubert/Roscher § 247 Rn. 51 ff.

²⁷ Vgl. ADS § 247 Rn. 24; BeBiKo/Schubert/Krämer § 247 Rn. 5.

²⁸ Vgl. IDW RS HFA 7.38 ff nF; zu den Größenklassen → § 267 Rn. 6 ff.

²⁹ Sowohl BeBiKo/Schubert/Krämer § 247 Rn. 5; kritisch mit Hinweis auf ggf. erforderliche Erweiterungen im Sinne der Bilanzklarheit Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt § 247 Rn. 35.

³⁰ Vgl. ausführlich zum Ausweis des Eigenkapitals bei Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften IDW RS HFA 7.42 ff. nF; Baetge/Kirsch/Thiele/Breithaupt § 247 Rn. 213 ff.

Anhang zu § 321: Art. 11, Art. 7 und Art. 12 EU-APrVO

Schrifttum: *DG Internal Market, Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework*, 3.9.2014; *DG Internal Market, Additional Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework*, 1.2.2016; *Institut der Wirtschaftsprüfer eV*, IDW Positionspapier zu Inhalten in Zweifelsfragen der Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie (Stand: 11.4.2016); *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eV*, Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten (IDW EPS 450 n.F.), IDW Life 2017, 201; *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eV*, IDW Prüfungshinweis: Auswirkungen der Angaben zur Frauenquote als Bestandteil der Erklärung zur Unternehmensführung auf Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht (IDW PH 9.350.1), IDW Life 2017, 249; *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland eV*, Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW EPS 470 n.F.), IDW Life 2017, 232; *Poll, NO-CLAR* und die veränderte Rolle des Wirtschaftsprüfers im Umgang mit Gesetzesverstößen, *WPg* 2017, 986; *Ratzinger-Sakel*, Welche Veränderungen erfährt die Berichterstattung des Abschlussprüfers?, *WPg* 2016, 1217; *Schruff/Spang*, Künftige Meldepflichten des Abschlussprüfers bei Gesetzesverstößen des Mandanten, *WPK Magazin* 2016, 61; *Schüppen*, Die europäische Abschlussprüfungsreform und ihre Implementierung in Deutschland – von Löwen zum Bettvorleger?, *NZG* 2016, 247.

A. Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss (Art. 11 EU-APrVO)	1	digen Behörden (Art. 12 EU-APrVO)	13
I. Begriff und Zielsetzung	1	I. Neuartige Redepflichten und Rechtfertigungsgründe	13
II. Adressaten	3	II. Redepflicht bei Unregelmäßigkeiten (Art. 7)	15
III. Formale Anforderungen	6	III. Bericht an die zuständigen Aufsichtsbehörden (Art. 12 Abs. 1) ..	20
IV. Inhalt des Prüfungsberichtes	9	IV. Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Finanzmarktaufsicht (Art. 12 Abs. 2) ...	24
V. Erörterungspflicht	12		
B. Unregelmäßigkeiten (Art. 7 EU-APrVO) und Bericht an die für die Beaufsichtigung zustän-			

A. Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss (Art. 11 EU-APrVO)

Art. 11 EU-APrVO Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss

(1) Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften, die bei Unternehmen von öffentlichen Interesse eine Abschlussprüfung durchführen, legen dem Prüfungsausschuss des geprüften Unternehmens einen zusätzlichen Bericht nicht später als den in Artikel 10 genannten Bestätigungsvermerk vor. Die Mitgliedstaaten können darüber hinaus verlangen, dass dieser zusätzliche Bericht dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens vorgelegt wird.

Verfügt das geprüfte Unternehmen nicht über einen Prüfungsausschuss, wird der zusätzliche Bericht dem Gremium vorgelegt, das bei dem geprüften Unternehmen vergleichbare Funktionen hat. Die Mitgliedstaaten können gestatten, dass der Prüfungsausschuss diesen Bericht gemäß ihrem nationalem Recht bestimmten Dritten gegenüber offenlegt.

(2) Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss wird in schriftlicher Form verfasst. Er enthält eine Erläuterung der Ergebnisse der durchgeführten Abschlussprüfung und ferner zumindest Folgendes:

- die Erklärung über die Unabhängigkeit nach Artikel 6 Absatz 2 Buchstabe a;
- die Angabe jedes an der Prüfung beteiligten verantwortlichen Prüfungspartner, falls die Abschlussprüfung von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt wurde;
- gegebenenfalls der Hinweis darauf, dass der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft Vorkehrungen getroffen hat, dass bestimmte seiner bzw. ihrer Tätigkeiten von einem anderen Abschlussprüfer bzw. einer anderen Prüfungsgesellschaft, der bzw. die nicht demselben Netzwerk angehört, durchgeführt werden, oder dass auf die Arbeit externer Sachverständiger zurückgegriffen wird, sowie die Bestätigung, dass der Ab-

- schlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft seitens des andern Abschlussprüfers oder der anderen Prüfungsgesellschaft und/oder des externen Sachverständigen eine Bestätigung hinsichtlich ihrer Unabhängigkeit erhalten hat;
- d) eine Beschreibung der Art, der Häufigkeit und des Umfangs der Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss oder dem Gremium das bei dem geprüften Unternehmen vergleichbare Funktionen hat, dem Unternehmensleistungsorgan und dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens, einschließlich der Zeitpunkte der Zusammenkünfte mit diesen Organen;
 - e) eine Beschreibung des Umfangs und des Zeitplans der Prüfung;
 - f) die Beschreibung der Aufgabenverteilung zwischen den Abschlussprüfern und/oder den Prüfungsgesellschaften, sofern zwei oder mehr Prüfer oder Prüfungsgesellschaften bestellt wurden;
 - g) eine Beschreibung der verwendeten Methode, ua dahingehend, welche Kategorien der Bilanz direkt überprüft wurden und welche Kategorien dabei system- und Zuverlässigkeitsprüfungen unterzogen wurden, einschließlich einer Erläuterung wesentlicher Veränderungen bei der Gewichtung von System- und Zuverlässigkeitsprüfungen gegenüber dem Vorjahr, selbst wenn die Abschlussprüfung im Vorjahr von anderen Abschlussprüfern oder anderen Prüfungsgesellschaften durchgeführt wurde;
 - h) die Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze, die bei der Durchführung der Abschlussprüfung für den Abschluss als Ganzes zugrunde gelegt wurde, und gegebenenfalls der Wesentlichkeitsgrenzen für bestimmte arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Darlegungen zugrunde gelegt wurde, sowie Darlegung der qualitativen Faktoren, die bei der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze berücksichtigt wurden;
 - i) die Angabe und Erläuterung von Einschätzung zu bestimmten im Laufe der Prüfung festgestellten Ereignisse oder Gegebenheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, sowie die Angabe und Erläuterung von Einschätzungen dazu, ob diese Ereignisse oder Gegebenheiten eine wesentliche Unsicherheiten darstellen; ferner eine Zusammenfassung aller Garantien, Prüfbescheinigungen (Comfort Letters), Hilfszusagen der öffentlichen Hand und anderer unterstützender Maßnahmen, die bei der Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Tätigkeit berücksichtigt wurden;
 - j) die Angabe bedeutsamer Mängel im internen Finanzkontrollsystem des geprüften Unternehmens oder – im Falle konsolidierter Abschlüsse – der Muttergesellschaft oder im Rechnungslegungssystem. Im zusätzlichen Bericht wird hinsichtlich jeder dieser bedeutsamen Mängel festgestellt, ob sie vom Management beseitigt wurde oder nicht;
 - k) die Angabe von im Laufe der Prüfung festgestellten bedeutsamen Sachverhalten im Zusammenhang mit der tatsächlichen oder vermuteten Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften oder des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung der Gesellschaft, soweit sie für die Fähigkeit des Prüfungsausschusses, seine Aufgaben wahrzunehmen, als relevant betrachtet werden;
 - l) die Angabe und Beurteilung der bei den verschiedenen Posten des Jahres- oder konsolidierten Abschlusses angewandten Bewertungsmethoden einschließlich etwaiger Auswirkungen von Änderungen an diesen Methoden;
 - m) im Fall der Prüfung eines konsolidierten Abschlusses die Erläuterung des Umfangs der Konsolidierung und der vom geprüften Unternehmen auf etwaige nicht konsolidierte Unternehmen angewandten Ausschlusskriterien sowie die Angabe, ob die angewandten Kriterien im Einklang mit den Rechnungslegungsregelungen stehen;
 - n) gegebenenfalls die Angabe, welche Prüfungsarbeiten von Prüfern aus einem Drittland, von Abschlussprüfern, von Prüfungsunternehmen aus einem Drittland oder von Prüfungsgesellschaft (en), bei denen es sich nicht um Mitglieder desselben Netzwerks wie das des Prüfers des konsolidierten Abschlusses handelt, im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung eines konsolidierten Abschlusses ausgeführt wurden;
 - o) die Angabe, ob das geprüfte Unternehmen alle verlangten Erläuterungen und Unterlagen geliefert hat;
 - p) Angaben über

- i) etwaige bedeutsame Schwierigkeiten, die während der Abschlussprüfung aufgetreten sind,
- ii) etwaige sich aus der Abschlussprüfung ergebende bedeutsame Sachverhalte, die besprochen wurden oder Gegenstand des Schriftverkehrs mit dem Management waren, und
- iii) etwaige sonstige sich aus der Abschlussprüfung ergebende Sachverhalte, die nach dem fachkundigen Urteil des Prüfers für die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess bedeutsam sind.

Die Mitgliedsstaaten können zusätzliche Anforderungen hinsichtlich des Inhalts des zusätzlichen Berichts an den Prüfungsausschuss festlegen.

Auf Verlangen eines Abschlussprüfers, einer Prüfungsgesellschaft oder des Prüfungsausschusses beraten der oder die Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft(en) mit dem Prüfungsausschuss, dem Verwaltungsorgan oder gegebenenfalls dem Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens über die im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss – insbesondere unter Unterabsatz 1 Buchstabe j – genannten wichtigsten sich aus der Abschlussprüfung ergebenden Sachverhalte.

(3) Sind mehr als ein Abschlussprüfer bzw. eine Prüfungsgesellschaft gleichzeitig beauftragt worden und herrscht zwischen ihnen Uneinigkeit über Prüfungshandlungen, Rechnungslegungsvorschriften oder andere die Durchführung der Abschlussprüfung betreffende Themen, so werden im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss die Gründe für diese Uneinigkeit dargelegt.

(4) Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss wird unterschrieben und datiert. Wird die Abschlussprüfung von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt, so wird der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss von den Abschlussprüfern, die die Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft durchgeführt haben, unterzeichnet.

(5) Die Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaften stellen den zuständigen Behörden im Sinne des Artikels 20 Absatz 1 den zusätzlichen Bericht auf Verlangen und im Einklang mit dem nationalen Recht zur Verfügung.

I. Begriff und Zielsetzung

- 1 Mit dem in Art. 11 als „zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss“ umschriebenen Dokument wird für die Prüfung von PIE europaweit verpflichtend eine dem Modell des deutschen Prüfungsberichtes (§ 321) **nachempfundene Berichterstattung** über das Prüfungsergebnis eingeführt. Da die Übersetzung des Begriffes „Prüfungsbericht“ als „**audit report**“ international bereits als Begriff für den **Bestätigungsvermerk / Bestätigungsbericht** belegt war und ist, hat der europäische Gesetzgeber mangels besserer Alternativen den wenig griffigen Ausweg des „**additional report**“ gewählt. Diese Begriffsbildung führt in die Irre, weil – auch nach europäischem Recht – Bestätigungsvermerk (an die Öffentlichkeit und Dritte gerichtet) und „**additional report**“ (Prüfungsbericht) (interne Informationen zum Prüfungsergebnis) unterschiedliche Zielrichtungen haben. Im deutschen Kontext sollte „**additional report**“ generell mit „**Prüfungsbericht**“ übersetzt werden; so handhabt dies jedenfalls die vorliegende Kommentierung.
- 2 Der europäische Gesetzgeber geht davon aus, dass die Abschlussprüfung für das geprüfte Unternehmen erheblich an Wert gewinnt, wenn die Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungsausschuss durch einen zusätzlichen detaillierten Bericht über die Ergebnisse der Abschlussprüfung verstärkt wird, der neben den regelmäßigen Dialog bei der Durchführung der Abschlussprüfung tritt (Erwägungsgrund 14 der EU-Abschlussprüfer-VO).

II. Adressaten

- 3 Adressat des Prüfungsberichtes ist grundsätzlich nur der **Prüfungsausschuss** bzw. – wenn ein solcher nicht existiert – das an seine Stelle tretende Organ des geprüften

Unternehmens vergleichbarer Funktion (**Abs. 1 Unterabs. 2 S. 1**). Durchaus im Einklang hiermit ist in § 321 Abs. 5 S. 2, der für alle Abschlussprüfungen gilt, durch das AREG die früher vorgesehene Vorabübersendung an den Vorstand gestrichen worden.

Abs. 1 S. 2 eröffnet den **Mitgliedstaaten** die Möglichkeit, die Vorlage des Prüfungsberichtes auch an das **Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan** zu verlangen. Hiervon wird in Deutschland durch § 321 Abs. 5 S. 3 nF Gebrauch gemacht. Abs. 1 Unterabs. 2 S. 2 eröffnet den Mitgliedstaaten darüber hinaus die Möglichkeit, im nationalen Recht auch die Offenlegung des Berichtes gegenüber „**bestimmten Dritten**“ vorzusehen. Auch hiervon macht Deutschland Gebrauch (→ § 321 Rn. 3 und 27).

Potentielle Adressaten sind auch die für die Aufsicht über den Abschlussprüfer **zuständigen Behörden**, allerdings unter dem Vorbehalt einer entsprechenden nationalstaatlichen Regelung im jeweiligen Mitgliedstaat, die ihrerseits nur so ausgestaltet werden darf, dass die Weiterleitung an die zuständige Behörde **auf deren ausdrückliches Verlangen** erfolgen muss. Da an ein ausdrückliches Verlangen der Behörde angeknüpft wird, kann es sich nur um eine **Vorlage im Einzelfall** handeln, eine Mitgliedstaatenregelung, die zu einer generellen Vorlage sämtlicher Prüfungsberichte verpflichtet würde, wäre mit der Regelung in **Abs. 5** nicht vereinbar.

III. Formale Anforderungen

Für den Prüfungsbericht ist **Schriftform** vorgeschrieben (**Abs. 2 S. 1**). **Abs. 4** sieht zudem ausdrücklich die **Unterzeichnung und Datierung** des Prüfungsberichtes vor. Im Regelfall der Abschlussprüfung durch eine Prüfungsgesellschaft ist die Unterzeichnung durch die Wirtschaftsprüfer, die die Abschlussprüfung tatsächlich durchgeführt haben, vorgeschrieben (**Abs. 4 S. 2**). Eine Unterzeichnung durch die **gesetzlichen Vertreter** der Gesellschaft würde diesen gesetzlichen Formvorschriften **nicht genügen** und müsste wohl dazu führen, dass mangels wirksam unterzeichneten Prüfungsberichtes die Prüfung nicht abgeschlossen ist – mit allen hieran geknüpften Konsequenzen.

Die Unterzeichnung durch einen gesetzlichen Vertreter oder sonst Bevollmächtigten der Prüfungsgesellschaft wird man jedoch ausreichen lassen müssen, wenn der mit der Durchführung der Abschlussprüfung **befasste Wirtschaftsprüfer nicht mehr** für die Prüfungsgesellschaft **tätig ist oder** sonst aus zwingenden Gründen an der Unterschrift **gehindert** ist.

Gem. **Abs. 1 S. 1** darf der Prüfungsbericht nicht später als der Bestätigungsvermerk vorgelegt werden, woraus sich für die Praxis die Notwendigkeit **gleichzeitiger Unterzeichnung von Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht** ergibt.

IV. Inhalt des Prüfungsberichtes

Abs. 2 Unterabs. 1 sowie **Abs. 3** der Norm regeln die **Mindestinhalte** des Prüfungsberichtes. Aufgrund der detailverliebten Enumerationstechnik der Verordnung ist die Regelung wesentlich umfangreicher als § 321 geraten, überschneidet sich mit diesem aber weitgehend. Abs. 2 Unterabs. 2 eröffnet den Mitgliedstaaten das Wahlrecht, zusätzliche Anforderungen an den Inhalt des Prüfungsberichtes festzulegen.

Hervorzuheben ist, dass der Prüfungsbericht im Anwendungsbereich der VO künftig detaillierte Beschreibungen über die Durchführung der Abschlussprüfung, namentlich auch über die **Art, Häufigkeit und den Umfang der Kommunikation** mit dem Prüfungsausschuss und dem Unternehmensleitungsorgan einschließlich der Zeitpunkte der Zusammenkünfte mit diesen Organen (!) enthalten muss (**Abs. 2 Unterabs. 2 lit. d**) sowie eine Beschreibung des Umfangs und des Zeitplans der Prüfung (**Abs. 2 Unterabs. 2 lit. e**). Auch die in **Abs. 2 Unterabs. 1 lit. g** verlangte Beschreibung der verwendeten Prüfungsmethode unter anderem dahingehend, welche Kate-

Das Recht der Handelsbücher ist der Dreh- und Angelpunkt jeder unternehmerischen Tätigkeit, bestimmt es doch nicht zuletzt den Gewinn aus der Tätigkeit. Der Schwerpunkt dieser praxisnahen und konzentrierten Kommentierung liegt auf den Vorschriften für alle Kaufleute und den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie bestimmte Personenhandelsgesellschaften.

Auch die weiteren Abschnitte werden behandelt:

- Ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften
- Ergänzende Vorschriften für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige
- Privates Rechnungslegungsgremium; Rechnungslegungsbeirat
- Prüfstelle für Rechnungslegung



IDW VERLAG GMBH

ISBN 978-3-8021-2428-0
Preis: 128,00 € (D)
www.idw-verlag.de

