

Veit, Klaus-Rüdiger

Working Paper — Digitized Version

Zur Prüfung von Bilanzierungshilfen

Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 305

Provided in Cooperation with:

Christian-Albrechts-University of Kiel, Institute of Business Administration

Suggested Citation: Veit, Klaus-Rüdiger (1993) : Zur Prüfung von Bilanzierungshilfen, Manuskripte aus den Instituten für Betriebswirtschaftslehre der Universität Kiel, No. 305, Universität Kiel, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Kiel

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/181052>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Nr. 305

**Zur Prüfung von
Bilanzierungshilfen**

Klaus-Rüdiger Veit

Autograph

Prof. Dr. Klaus-Rüdiger Veit
Institut für Betriebswirtschaftslehre
Lehrstuhl für Rechnungswesen
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Olshausenstr. 40
2300 Kiel 1

I. Einführung

Mit dem Beitrag soll das Spezifische einzelner Bilanzierungshilfen aus der Perspektive eines Abschlußprüfers herausgearbeitet werden: Welche Besonderheiten bestehen bei der Bestands-, Ausweis- und Bewertungsprüfung?

Daneben wird mehr im generellen untersucht, welche Konsequenzen unterschiedliche Wirkungsweisen von Bilanzierungshilfen für die Prüfung haben: Inwieweit ergeben sich aus der Funktion Gemeinsamkeiten und Unterschiede in der jeweiligen Prüfung?

II. Begriff und Funktionen von Bilanzierungshilfen

Handelsrechtliche Bilanzierungsvorschriften können als bilanzielle Hilfe überhaupt nur aufgefaßt werden, wenn es sich um Wahlrechte handelt¹. In der Regel wird der Begriff der Bilanzierungshilfe allerdings nicht auf alle, sondern lediglich auf Wahlrechte zum eigentlichen Erstellen des rechnungsmäßigen Jahresabschlusses bezogen².

"Bilanzierungshilfen" in einem derartigen Sinn würden Ansatz-, Ausweis- und Bewertungswahlrechte einschließen. Ausgeklammert bleiben jedoch regelmäßig Ausweis- und Gliederungswahlrechte³; auch Bewertungswahlrechte, wie das Einbeziehungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten (§ 255 Abs. 3 HGB), werden meistens gesondert - als "Bewertungshilfen" - eingeordnet⁴.

¹ Siehe dazu Busse von Colbe, Walther: Bilanzierungshilfe, in: Handwörterbuch der unbestimmten Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson u.a., Köln 1986, S. 86f.

² Vgl. Veit, Klaus-Rüdiger: ("Funktionen") Die Funktionen von Bilanzierungshilfen, Der Betrieb 1992, S. 101. Siehe dazu auch Anhang I.

³ Siehe z.B. Commandeur, Dirk/ Commandeur, Gert: Die Inanspruchnahme handelsrechtlicher Bilanzierungshilfen - Ein Mittel zur Verhinderung eines Konkurses wegen Überschuldung?, Der Betrieb 1988, S. 661.

⁴ Vgl. Dziadkowski, Dieter: Bilanzhilfsposten (Bilanzierungshilfen) und Bewertungshilfen im künftigen Handelsbilanzrecht, Betriebs-Berater 1982, S. 1343 f.

Im engeren, eigentlichen Sinn sind Bilanzierungshilfen auf Aktivierung und Passivierung bezogene Ansatzhilfen⁵. Allerdings wird der Begriff nicht für solche Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte benutzt, die vor allem dazu dienen, eine Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz zu ermöglichen. Man versteht unter bilanzieller Hilfe vielmehr nur Ansatzwahlrechte, die ein Abgehen von sonst geltenden handelsrechtlichen Normen allgemeiner Art gestatten⁶ und bezeichnet diese als Aktivierungs- bzw. Passivierungshilfen⁷.

a. Aktivierungshilfen

Für den Bereich der Aktivierung kommt grundsätzlich als Abweichung von den Normen in Betracht: Einmal wird durch eine besondere Regelung ein Ansatz zugelassen, der sonst verboten wäre (Aktivierungserlaubnis); zum anderen kann auf einen Ansatz verzichtet werden, der an sich geboten wäre (Aktivierungsbefreiung). Aktivierungsbefreiungen gibt es im derzeitigen Handelsrecht allerdings nicht, nur - vier - Aktivierungserlaubnisse: Das Aktivierungswahlrecht für Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben (§ 269 HGB); das Wahlrecht, einen derivativen Firmenwert anzusetzen (§ 255 Abs. 4 HGB); die fakultative Aktivierung eines Disagios (§ 250 Abs. 3 HGB), sowie das Ansatzwahlrecht für aktive Steuerlatenzen (§ 274 Abs. 2 HGB)⁸.

⁵ Siehe dazu auch Anhang II.

⁶ Vgl. Kropff, Bruno: Sinn und Grenzen von Bilanzpolitik, in: Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, hrsg. von Jörg Baetge, Düsseldorf 1983, S. 196.

⁷ Vgl. Moxter, Adolf: Bilanzlehre, Wiesbaden 1974, S. 436.
Siehe dazu auch Anhang III.

⁸ Siehe dazu auch Anhang IV.
Im HGB werden nur die Wahlrechte nach § 269 und § 274 Abs. 2 als Bilanzierungshilfe bezeichnet und dementsprechend ausgestaltet (siehe dazu Busse von Colbe, Bilanzierungshilfe, S. 87 f.). Man könnte von Bilanzierungshilfen im engsten Sinn sprechen (vgl. Veit, Funktionen, S. 101 f.).

Aktivierungshilfen als Ansatzerlaubnis sind in funktionaler Hinsicht zunächst Periodisierungshilfen. Periodisierung und damit Glättung kann dadurch erreicht werden, daß man bestimmte Beträge nicht sofort als Aufwand verrechnet, sondern erst aktiviert, dann abschreibt bzw. auflöst. Auf solche Weise läßt sich eine für die dynamische Bilanzauffassung bedeutsame Normalisierung betreiben⁹.

Mit einer Periodisierung ist die wohl wesentliche Funktion verbunden, die positive Beeinflussung des Jahresergebnisses. Eine Inanspruchnahme von Aktivierungswahlrechten erhöht nämlich im Zeitpunkt des Ansatzes das Ergebnis. Allerdings bewirkt die Verrechnung von Abschreibungen bzw. eine Auflösung in Folgeperioden Gegenläufiges. Insoweit haben Aktivierungshilfen einen nur zunächst ergebnisverbessernden Effekt¹⁰.

Eine vorläufige Ergebnisverbesserung kann finanzpolitische Auswirkungen haben, auch Konsequenzen im Hinblick auf bestimmte Vorstandspflichten (§ 92 Abs. 1 AktG)¹¹ und in bezug auf den Ausweis eines Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB). So läßt sich unter Umständen eine spezifische Unterbilanz, und damit die aufsehenerregende Einberufung einer außerordentlichen Hauptversammlung, vermeiden oder eine Beeinträchtigung des Images, die von einem "Nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag" hervorgerufen wird¹².

⁹ Siehe dazu Dziadkowski, S. 1338, auch Anhang V.

¹⁰ Vgl. Veit, Klaus-Rüdiger: ("Disagio") Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio - eine Bilanzierungshilfe?, Betriebs-Berater 1989, S. 526.

¹¹ Entsprechendes gilt im Hinblick auf Geschäftsführerpflichten bei einer GmbH (§ 49 Abs. 3 GmbHG) sowie auf Vorstandspflichten bei einer Genossenschaft (§ 33 Abs. 3 GenG).

¹² Siehe dazu näher Veit, Klaus-Rüdiger: Der derivative Firmenwert als Bilanzierungshilfe, Der Betrieb 1989, S. 1095.

b. Passivierungshilfen

Im Passivierungsbereich gibt es Ansatzbefreiungen und -erlaubnisse.

1. Ansatzbefreiung

Passivierungsbefreiungen haben als Eigenart: Es kann auf einen Ansatz verzichtet werden, der ohne Wahlrecht geboten wäre. Solche bewußten Ausnahmen vom Vollständigkeitsgebot sind bei den Ansatzwahlrechten für bestimmte Pensionsrückstellungen (Art. 28 EGHGB) gegeben¹³.

Eine Periodisierung ist bei Passivierungsbefreiungen irrelevant, es dominiert der Aspekt der Ergebnisverbesserung. Diesbezüglich stehen Passivierungsbefreiungen funktionell den Aktivierungserlaubnissen gleich¹⁴.

2. Ansatzerlaubnis

Passivierungserlaubnisse kennzeichnet: Es kann ein Ansatz vorgenommen werden, der ohne Wahlrecht nicht zulässig wäre. Derartige Passivierungshilfen sind die fakultativen speziellen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr zwischen April und Dezember nachgeholt wird (§ 249 Abs. 1 Satz 3 HGB), sowie die wahlweise anzusetzenden sog. generellen Aufwandsrückstellungen des § 249 Abs. 2 HGB¹⁵.

¹³ Siehe dazu ausführlicher Veit, Klaus-Rüdiger: ("Pensionsrückstellungen") Pensionsrückstellungen als Bilanzierungshilfe?, Bilanz & Buchhaltung 1992, S. 141.

¹⁴ Siehe auch Anhang VI.

¹⁵ Siehe dazu näher Veit, Klaus-Rüdiger: ("Aufwandsrückstellungen") Generelle Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) als Bilanzierungshilfe?, Der Betrieb 1991, S. 2047.

Diese Passivierungshilfen erlauben ebenfalls, das Jahresergebnis zu beeinflussen. Anders als bei Aktivierungserlaubnis und Passivierungsbefreiung bewirkt die bilanzielle Hilfe jedoch keine Verbesserung, sondern - durch Aufwandsvorverlagerung - eine Reduzierung des Ergebnisses.

Vergleichbar der Aktivierungserlaubnis hat die Passivierungserlaubnis einen Periodisierungs- bzw. Glättungseffekt. Das Charakteristische der Passivierungshilfe ist darüber hinaus, daß eine gezielte Vorsorge ermöglicht wird. Größere Ausgaben sind im Falle einer vorangegangenen Passivierung zu verkraften, wenn sie anfallen. Aus diesem Grund haben Passivierungserlaubnisse eine Schutzfunktion¹⁶.

III. Prüfung von Aktivierungshilfen

i. S. einer Ansatzerlaubnis

Exemplarisch für ergebnisverbessernde Aktivierungshilfen¹⁷ soll das Ansatzwahlrecht bei Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben intensiver erörtert werden. Nur das jeweils Besondere wird für die anderen drei Aktivierungserlaubnisse dargestellt.

a. Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben

Bei der Prüfung aktivierter Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben kann der Abschlußprüfer davon ausgehen, daß es sich um eine bilanzielle Hilfe handelt; der Gesetzgeber hat das in § 269 HGB klargestellt. Umstritten ist, ob die Bilanzierungshilfe nur Kapitalgesellschaften betrifft, wofür die gesetzliche Einordnung spricht, oder alle bilanzierenden Kaufleute. Unter Prüfungsaspekten hat die Frage

¹⁶ Vgl. Mayer-Wegelin, Eberhard, in: ("HdR") Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, § 249 HGB Randnummer 70. Siehe auch Anhang VII.

¹⁷ Zur bilanziellen Behandlung von Aktivierungshilfen siehe Anhang VIII.

weniger Relevanz, da die Abschlußprüfung nur für - mittelgroße und große - Kapitalgesellschaften obligatorisch ist.

1. Bestandsprüfung

Das Aktivierungswahlrecht erlaubt - im Sinne bilanzieller Hilfe - den Ansatz an sich nicht-aktivierungsfähiger Beträge. Da insofern eine - restriktiv zu handhabende - Ausnahmeregelung vorliegt, ist im Rahmen der Bestandsprüfung zentrale Frage, ob die Voraussetzungen einer Aktivierung gegeben sind.

Der Abschlußprüfer muß bei einer Aktivierung zunächst sicher sein, daß kein laufender Aufwand vorliegt; eine entsprechende Abgrenzung ist schwierig und wohl nur im Einzelfall möglich¹⁸. Als Kriterien kann der Prüfer zum einen den zeitlichen Anfall heranziehen, zum anderen die relative Höhe. Zunehmender zeitlicher Abstand vom Zeitpunkt des Anlaufens und Erweiterns des Geschäfts sowie geringe betragsmäßige Relevanz sprechen eher für das Vorliegen laufenden Aufwands¹⁹.

Nach allgemeinem Verständnis ist der Begriff der Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben eng auszulegen²⁰. Deshalb wird eine Aktivierung nur bei Maßnahmen in Betracht kommen, die zeitlich abgrenzbar, von außerordentlicher Art und zudem von Bedeutung sind²¹. Es muß sich speziell bei Erweiterungsausgaben um Ausgaben zum Ausbau der Innen- und

¹⁸ Siehe dazu Selchert, Friedrich W.: Der Bilanzansatz von Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs, *Der Betrieb* 1986, S. 980.

¹⁹ Vgl. Buchner, Robert: ("Rechnungslegung") Rechnungslegung und Prüfung der Kapitalgesellschaft, Stuttgart 1990, S. 210.

²⁰ Vgl. Veit, Klaus-Rüdiger: Zur Bilanzierung von Organisationsausgaben und Gründungsausgaben nach künftigem Recht, *Die Wirtschaftsprüfung* 1984, S. 66.

²¹ Vgl. Streim, Hannes: Prüfung der Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen, in: ("HwRev") Handwörterbuch der Revision, hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wysocki, 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 850; Commandeur, Dirk, in: HdR § 269 HGB Randnummer 34.

Außenorganisation handeln; Umstrukturierungen stellen keine Erweiterung dar, ebensowenig Betriebsverlegungen²². Aktivierungsvoraussetzung ist eine gewisse Diskontinuität in der Entwicklung eines Betriebes, ein allmähliches Wachstum reicht für eine Aktivierung nicht aus²³. Laufende Ausgaben, etwa zur Verbesserung der Betriebsorganisation oder des Vertriebssystems, sind nicht aktivierungsfähig. Der Abschlußprüfer hat die Aufgabe, bei Bilanzierenden das Bewußtsein dafür zu stärken, daß es sich um eine gelegentliche Bilanzierungshilfe handelt, nicht um eine dauernde.

Neben der Abgrenzung vom laufenden Aufwand ist die Abgrenzung der Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben von den Gründungsausgaben und Ausgaben zur Beschaffung des Eigenkapitals von Bedeutung, weil letztere nicht aktivierungsfähig sind²⁴. Besondere Probleme bereitet es dabei, Ingangsetzungsausgaben und Gründungsausgaben voneinander abzugrenzen.

Man kann Ingangsetzungsausgaben als "Anlaufkosten" in einem organisatorischen, technischen, produktions- und absatzwirtschaftlichen Sinn bezeichnen, Gründungsausgaben als Anlaufkosten in einem mehr juristischen, finanzwirtschaftlichen Sinn. Ingangsetzungsausgaben betreffen etwa den Aufbau der Organisation, so vor allem Organisationsgutachten, Einstellung und Schulung von Mitarbeitern, Projektierungsarbeiten, Marktstudien und Einführungswerbung, auch Vorversuche, Versuchsproduktionen und Probelaufe. Gründungsausgaben beziehen sich auf Maklerhonorare, Handelsregister-eintragungen, Gerichts- und Notariatsauslagen, Börseneinführung und Gründungsprüfung.

Vom Abschlußprüfer wird eine schwierige Differenzierung verlangt. Er hat darauf zu achten, daß - im Hinblick auf

²² Vgl. Commandeur, Dirk, in: HdR § 269 Randnummer 36.

²³ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 5. Aufl., Stuttgart 1987, § 269 HGB Randziffer 15.

²⁴ Siehe dazu auch Anhang IX.

einen verbesserten Gewinnausweis - nicht Gründungsausgaben als Ingangsetzungsausgaben deklariert werden²⁵.

Für eine Aktivierung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben wird in Teilen der Literatur eine sog. Amortisation vorausgesetzt: Ein Ansatz solcher Ausgaben soll nur bei korrespondierenden Einnahmen zugelassen sein²⁶. Insofern müßte ein Abschlußprüfer beurteilen, ob eine Aktivierung angesichts der Zukunftsaussichten gerechtfertigt ist.

Ein Postulat hinreichender Erträge kann als Bedingung einer Aktivierung m.E. nicht aufgestellt werden. Weder Gesetz noch begründende Materialien liefern diesbezüglich irgendwelche Argumente²⁷. Auch der Grundsatz der Vorsicht vermag eine solche Ansatzvoraussetzung nicht zu begründen. Dem Prinzip wird im allgemeinen genügend Rechnung getragen durch - noch zu besprechende - Abschreibungsbeschleunigungen und Ausschüttungsbeschränkungen²⁸.

Nur dann, wenn - was selten gegeben sein wird - von Anfang an abzusehen ist, daß aktivierte Beträge nicht durch künftige Erträge kompensiert werden können, wird man - wie Adler/Düring/Schmaltz²⁹ - einer Aktivierung skeptisch gegenüberstehen. Für den Abschlußprüfer erscheint in einem solchen Aktivierungsfall wenigstens ein Hinweis im Prüfungsbericht geboten.

²⁵ Ein ähnliches Problem besteht bezüglich der nicht aktivierungsfähigen Ausgaben für Grundlagenforschung und generelle Entwicklung.

²⁶ Siehe etwa Richter, Martin: Die Bilanzierungshilfen, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, hrsg. von Klaus von Wysocki und Joachim Schulze-Osterloh, Köln 1984, Abt. II/9 Randnummer 33 oder Buchner, Rechnungslegung, S. 210.

²⁷ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 269 HGB Randziffer 17.

²⁸ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 269 HGB Randziffer 20.

²⁹ Vgl. ebenda.

2. Ausweisprüfung

Angesichts des Charakters einer offenen, transparenten Bilanzierungshilfe hat der Abschlußprüfer auf einen zutreffenden Ausweis - vor dem Anlagevermögen - zu achten. Die Entwicklung des Postens muß entsprechend dem sog. Anlagengitter in horizontaler Richtung dargestellt werden. Eine vertikale Aufgliederung nach Art und Anlaß von Ausgaben ist nicht geboten, der Abschlußprüfer muß insofern einen globalen Ausweis akzeptieren.

Für den Abschlußprüfer wird es zweckmäßig sein, die Ausweisprüfung zu verbinden mit der Prüfung der Anhangsangaben³⁰. Dabei hat der Prüfer zu beachten, daß die Erläuterungen in einem sinnvollen Zusammenhang stehen sollten zur horizontalen Aufgliederung, sofern das Anlagengitter Teil des Anhangs ist. Bezuglich des Umfangs der Erläuterung sind den generellen Rahmen des Anhangs erweiternde Angaben zu verlangen, anderenfalls die Vorschrift in § 269 HGB entbehrlich wäre. In Betracht kommen Differenzierungen im Hinblick auf die zugrundeliegenden Maßnahmen und die Art der Ausgabe, Buchner fordert darüber hinaus eine Aufteilung des Gesamtbetrages³¹.

3. Bewertungsprüfung

Im Rahmen der Bewertungsprüfung geht es vor allem um die Einhaltung der - beschleunigten - Abschreibung. Der Posten muß in den der Aktivierung folgenden vier Jahren vollständig abgeschrieben werden und zwar jährlich zu mindestens 25%.

Eine Überschreitung des 25%-Satzes rechtfertigt keine Unterschreitung in einem späteren Jahr. Folgende Verrechnung

³⁰ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 211.

³¹ Vgl. ebenda.

eines aktivierten Betrages von TDM 100 könnte vom Prüfer nicht hingenommen werden:

Periode	1	2	3	4
Abschreibung	35	30	10	25

Auch eine digitale Abschreibung erfüllt nicht die Abschreibungsbedingungen des Gesetzes:

Periode	1	2	3	4
Abschreibung	40	30	20	10

Daß sich bei Einhaltung der Vorschriften im letzten Jahr ein geringerer Prozentsatz als 25% ergeben kann, ist selbstverständlich. Deshalb wäre folgender Abschreibungsverlauf nicht vom Abschlußprüfer zu beanstanden:

Periode	1	2	3	4
Abschreibung	35	30	25	10

Ein Abschreibungsplan wird nicht gefordert, Hauptanliegen ist die Sicherung der gesetzlich vorgeschriebenen Mindestabschreibung. Insofern hat der Abschlußprüfer darüber zu wachen, daß ein an sich nicht aktivierungsfähiger Posten in gebotener Frist wieder getilgt wird.

4. Beachtung der Ausschüttungssperre

Über den Rahmen von Ansatz, Ausweis und Bemessung hinaus muß sich der Abschlußprüfer darüber vergewissern, ob die sog. Ausschüttungssperre respektiert wurde. Das bedeutet, auf eine der Aktivierung entsprechende Höhe der jederzeit auflösbaren Gewinnrücklagen zu achten.

Bei Verstoß gegen die Ausschüttungssperre ist eine Einschränkung bzw. Versagung des Testats zu erwägen. Diesbe-

züglich zu berücksichtigen sein wird, daß ein solcher Verstoß bei Aktiengesellschaften den entsprechenden Gewinn-ausschüttungsbeschuß in vollem Umfang nichtig macht³².

5. Voraussetzungen und Konsequenzen einer Prüfung

Die Bilanzierung der Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben bereitet dem Abschlußprüfer - wie dargelegt - manche Probleme³³. Wichtig ist bei der Prüfung, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet wurden, wonach der Prüfer alle Aufklärungen und Nachweise verlangen kann, die für eine sorgfältige Prüfung erforderlich sind (§ 320 Abs. 2 HGB). Zweifel an der Zuverlässigkeit erteilter Auskünfte muß der Abschlußprüfer im Prüfungsbericht darlegen³⁴. Bei besonderer Eile kann es erforderlich sein, entsprechende Feststellungen in einem Vorbericht zu treffen³⁵.

Liegen gravierende Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften vor, hat der Abschlußprüfer Konsequenzen zu ziehen im Hinblick auf Zusätze im Testat oder auf eine Einschränkung oder gar Versagung des Bestätigungsvermerks³⁶.

³² Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 269 HGB Randziffer 29.

³³ So problematisch die Prüfung der Bilanzierungshilfe sein mag, muß doch relativierend bemerkt werden, daß es nur ausnahmsweise ein Problem von Prüfern großer Kapitalgesellschaften ist. Auch für mittelgroße Kapitalgesellschaften hat die Bilanzierungshilfe eine nur geringe praktische Relevanz.

Die untergeordnete Bedeutung wird auf zweierlei zurückzuführen sein. Zum einen könnte die Aktivierungshilfe - wegen des steuerlichen Ansatzverbots und der insoweit daraus folgenden obligatorischen passiven Steuerabgrenzung - teilweise kompensiert werden. Zum - wohl ausschlaggebenden - anderen scheuen sich Gesellschaften aus Imagegründen, die Bilanzierungshilfe in Anspruch zu nehmen.

³⁴ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 320 HGB Randziffer 14.

³⁵ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 321 HGB Randziffer 162.

³⁶ Siehe dazu Sarx, Manfred, in: ("BeckBil-Komm.") Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2. Aufl., München 1990, § 322 HGB; Adler/Düring/Schmaltz, § 322 HGB.

b. Geschäfts- bzw. Firmenwert

Das Aktivierungswahlrecht für einen derivativen Firmenwert wird im Gesetz nicht als Bilanzierungshilfe bezeichnet. Die Ausgestaltung des Wahlrechts zeigt ambivalente Züge³⁷: Einiges weist auf einen Vermögensgegenstand hin, mehr auf eine bilanzielle Hilfe. Die gravierendsten Gründe dafür, im fakultativen Ansatz eines Firmenwerts eine Bilanzierungshilfe zu sehen, bestehen einmal darin, daß es überhaupt eine spezielle Regelung gibt, zum anderen in der Vorschrift, den Verzicht auf beschleunigte und die Vornahme planmäßiger Abschreibungen im Anhang zu begründen (§ 285 Nr. 13 HGB).

Im Rahmen der Bestandsprüfung ist bei einer Aktivierung eines Firmenwerts vom Abschlußprüfer zu untersuchen, ob die Voraussetzungen - Übernahme eines ganzen Unternehmens i.S. von § 255 Abs. 4 HGB - gegeben sind. Es muß sichergestellt sein, daß das Objekt der Übernahme sich als eigenes Unternehmen führen läßt und selbständiger Teilnehmer am Wirtschaftsleben sein kann. Da ein Erwerb von Anteilen keine Übernahme i.S. von § 255 HGB darstellt, sind entsprechende Feststellungen durch den Abschlußprüfer - nach Einsicht in Übernahmeverträge - zu treffen³⁸.

Ein Aktivierungswahlrecht besteht nach § 255 Abs. 4 HGB, wenn die für ein Unternehmen bewirkte Gegenleistung den Wert der Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden übersteigt - abgestellt auf den Zeitpunkt der Übernahme. Dieser Unterschiedsbetrag ist Objekt des Wahlrechts, unabhängig davon, worauf er sich gründet³⁹. Ob die Differenz auf solchen Goodwill-Faktoren, wie Image eines Unternehmens,

³⁷ Vgl. Schwantag, Karl/ Krämer, Viktoria: Prüfung des Geschäfts- oder Firmenwerts, in: HwRev Sp. 643 f.; Weber, Helmut Kurt: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Band 1: Bilanz und Erfolgsrechnung, 3. Aufl., 1988, S. 98; Veit, Klaus-Rüdiger: ("Geschäftswert") Die Bilanzierung eines Geschäftswerts in Handels- und Steuerbilanz, Das Wirtschaftsstudium 1989, S. 84.

³⁸ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 217.

³⁹ Vgl. Veit, Geschäftswert, S. 83.

technisches Know how, Qualität der Belegschaft beruht oder darauf, einen lästigen Konkurrenten auszuschalten, braucht vom Abschlußprüfer nicht untersucht zu werden.

Der Ausweis eines aktvierten Betrages erfolgt bei großen Kapitalgesellschaften - unter Einbeziehung in das Anlagen-gitter - als eigener Posten im Rahmen des immateriellen Anlagevermögens (§ 266 Abs. 2 A.I. 2 HGB). Verwenden mittelgroße Kapitalgesellschaften für die Offenlegung die sog. verkürzte Bilanz (§ 266 Abs. 1 S. 3 HGB), muß ein Firmenwert wenigstens im Anhang angegeben werden (§ 327 HGB). Der Abschlußprüfer wird insoweit dafür zu sorgen haben, durch sachgemäßen Ausweis das Wesen einer offenen Bilanzierungshilfe zu wahren.

Im Vordergrund der Bewertungsprüfung steht eine Beurteilung, ob der angesetzte Betrag angemessen ist. Die Bemessung des Unterschiedsbetrages setzt die Subtraktion zweier Werte voraus. Dabei stellt die vom bilanzierenden Unternehmen bewirkte Gegenleistung als erster Wert eine vergleichsweise eindeutige Größe dar, die allenfalls im Hinblick auf den Charakter einer ergebnisverbessernden Aktivierungshilfe daraufhin untersucht werden muß, daß sie nicht zu hoch angenommen wird.

Schwierigkeiten bereitet die Ermittlung des zweiten Wertes, des Nettovermögens. Die Bilanz des übernommenen Unternehmens ist unbeachtlich, es kommt allein auf die Zeitwerte an. Stille Reserven sind deshalb aufzulösen. Abgeschriebene, jedoch noch nutzbare Gegenstände, auch geringwertige Wirtschaftsgüter i.S. von § 6 Abs. 2 EStG, selbst originäre immaterielle Anlagewerte müssen angesetzt werden⁴⁰.

In Bezug auf den Umfang des Differenzbetrages ist vom Abschlußprüfer darauf zu achten, daß das Nettovermögen voll-

⁴⁰ Vgl. Pankow, Max/ Schmidt-Wendt, Dietrich, in: BeckBil-Komm.
§ 255 HGB Randnummer 512; Knop, Wolfgang/ Küting, Karlheinz, in: HdR
§ 255 HGB Randnummer 430.

ständig, in angemessener Höhe erfaßt wird. Technisch gesehen wird sich der Abschlußprüfer dabei einer sog. Übernahmelisten bedienen; liegt eine solche noch nicht vor, muß er sie selbst aufstellen⁴¹.

Die Abschreibung eines aktvierten Firmenwerts erfolgt wahlweise beschleunigt - wie für Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben dargestellt - oder planmäßig. Bei einer planmäßigen Abschreibung über die voraussichtliche Nutzungsdauer ist zu prüfen, ob die oben schon angesprochene Begründung im Anhang vorliegt.

Problematisch kann die Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer sein. Als regelmäßige Obergrenze sieht man die steuerlich fingierte Frist von 15 Jahren (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG) an⁴². Bei einem Überschreiten des Zeitraums wird der Prüfer vom Bilanzierenden Argumente bzw. Nachweise verlangen müssen.

Eine Ausschüttungsbeschränkung gibt es im Hinblick auf den derivativen Geschäftswert nicht. Für Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben relevante Prüfungshandlungen erübrigen sich hier.

c. Disagio bzw. Damnum

Das Aktivierungswahlrecht wird im HGB nicht als Bilanzierungshilfe bezeichnet. Aus der gesetzlichen Regelung für Rechnungsabgrenzungsposten generell (§ 250 Abs. 1 HGB) - Ansatzgebot - und für das Disagio bzw. Damnum (§ 250 Abs. 3 HGB) - Aktivierungswahlrecht - läßt sich jedoch zunächst folgern: Das Disagio stellt keinen Fall der allgemeinen Rechnungsabgrenzung dar, sondern einen Sonderfall. Berücksichtigt man darüber hinaus, daß ohne die spezielle Regelung der Unterschied zwischen Rückzahlungs- und Aus-

⁴¹ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 217.

⁴² Vgl. Knop/ Küting, in: HdR § 255 HGB Randnummer 447 ff.; Pankow/ Schmidt-Wendt, in: BeckBil-Komm. § 255 HGB Randnummer 520 ff.

zahlungsbetrag einer Verbindlichkeit nicht aktivierungspflichtig, vielmehr eine Aktivierung verboten wäre, kann das Wahlrecht von der Funktion her als Aktivierungshilfe gekennzeichnet werden⁴³.

Bei der Bestandsprüfung, der eine Auflistung aller Disagiofälle einschließlich der Beträge und Zeiträume vor ausgeht, gilt es zu beachten: Das Wahlrecht besteht unabhängig davon, worauf das Disagio zurückzuführen ist, auf nicht abgegoltene Auslagen der Kreditvorbereitung und -bearbeitung oder auf eine Zinsregulierung. Da nur das zwischen einer Bank und dem kreditnehmenden Betrieb vereinbarte Damnum aktiviert werden darf⁴⁴, muß der Abschlußprüfer deshalb besonders darum besorgt sein, daß Zahlungen an Dritte - wie bei einer Vermittlungsprovision - nicht in den Aktivierungsbetrag einbezogen werden.

Nach vorherrschender Meinung können Bilanzierende nicht nur zwischen einer Aktivierung des ganzen Disagios und einer sofortigen Aufwandsverrechnung wählen, sondern auch eine Teilaktivierung vornehmen⁴⁵. Dabei wird in der Literatur eine teilweise Aktivierung nicht an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Um eine willkürliche Festlegung des Betrags zu verhindern, erscheint es jedoch gerechtfertigt, Argumente für eine unterschiedliche Behandlung zu fordern, etwa in folgender Weise: Aktivierung der Zinskomponente eines Disagios, Aufwandsverrechnung der Gebührenkomponente. Insofern könnte für den Abschlußprüfer eine differenziertere Prüfung des Postens nötig sein als bisher wohl üblich.

Die Ausweisprüfung konzentriert sich auf den für Kapitalgesellschaften obligatorischen gesonderten Ausweis eines Damnum in Bilanz oder Anhang (§ 268 Abs. 6 HGB).

⁴³ Vgl. Veit, Disagio, S. 527.

⁴⁴ Vgl. Klaus-Rüdiger: Die Bilanzierung eines Damnum, in: Praxis der GmbH-Rechnungslegung, hrsg. von Hans-Heinrich Otte, Herne/Berlin 1992, S. 341.

⁴⁵ Vgl. Trutzscher, Klaus, in: HdR § 250 Randnummer 75.

Das Hauptaugenmerk bei der Bewertungsprüfung ist darauf zu richten, daß Abschreibungen nicht willkürlich vorgenommen oder gar ausgesetzt werden. Die Prüfung schließt ein, besonders darauf zu achten, ob Voraussetzungen einer außерplanmäßigen Abschreibung gegeben sind. Das wird der Fall sein, wenn z.B. das Zinsniveau wesentlich und nachhaltig sinkt.

Eine Überprüfung der Einhaltung von Ausschüttungsbeschränkungen kommt nicht in Betracht, weil Ausschüttungssperren vom Gesetzgeber nur für explizite Bilanzierungshilfen vorgesehen sind.

d. Aktive Steuerabgrenzung

Mit einer Steuerabgrenzung will man erreichen, in der Handelsbilanz eine steuerliche Belastung auszuweisen, die dem handelsrechtlichen Ergebnis entspricht. Dabei ist für den Einzelabschluß eine passive Abgrenzung geboten, eine aktive zugelassen (§ 274 Abs. 1 und 2 HGB). Das entsprechende Wahlrecht wird im HGB ausdrücklich eine Bilanzierungshilfe genannt.

Der Charakter einer bilanziellen Hilfe sollte den Abschlußprüfer veranlassen, im Rahmen der Bestandsprüfung die Zulässigkeit aller vorgenommenen aktiven Steuerabgrenzungen zu überwachen. Besondere Prüfungshandlungen müssen nach Buchner auf folgendes gerichtet sein⁴⁶: Sind alle berücksichtigten Differenzen zeitlich begrenzt und nicht quasi permanent, ist in absehbarer Zeit eine Umkehrung der Differenzen zu erwarten? Allerdings erfordert die Bestandsprüfung keine Vollständigkeitsprüfung, eben weil es sich nicht um einen obligatorischen, sondern fakultativen Ansatz handelt.

⁴⁶ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 164.

Bei der Prüfung des Ausweises ist § 274 Abs. 2 S. 2 HGB zu beachten, wonach der Posten unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen ist. Der Prüfer sollte auf einen Ausweis der "Steuerabgrenzung" zwischen Umlaufvermögen und Rechnungsabgrenzungsposten hinwirken⁴⁷.

In dem Zusammenhang wird der Abschlußprüfer zu untersuchen haben, ob den für ausdrückliche Bilanzierungshilfen geltenden Erläuterungspflichten nachgekommen wurde⁴⁸. Der Prüfer muß bei den Angaben wegen des zu gewährenden Einblicks in die Vorgehensweise auf hinreichender Erläuterung von Ursache und Berechnung latenter Steuern bestehen.

Hinsichtlich der Bewertung sollte neben der rechnerischen Richtigkeit vor allem geprüft werden, ob die zugrundegelegten Steuersätze angemessen sind und eine vorsichtige Bewertung vorgenommen wurde⁴⁹. Aus dem Wesen einer bilanziellen Hilfe folgt, insbesondere zu überwachen, daß alle notwendigen Auflösungen berücksichtigt wurden. Wenn eine Steuerentlastung eintritt oder nicht mehr damit gerechnet werden kann, muß ein aktivierter Betrag aufgelöst werden (§ 274 Abs. 2 S. 4 HGB).

Die Ausgestaltung der aktiven Steuerabgrenzung als Bilanzierungshilfe bedingt auch eine Überwachung der Ausschüttungssperre (§ 274 Abs. 2 S. 3 HGB). Werden gleichzeitig Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben sowie aktive Steuerlatenzen in der Bilanz angesetzt, addieren sich die Beträge, die nicht ausschüttungsfähig sind. Der Prüfer sollte deshalb die von Adler/Düring/Schmaltz sogenannte "Kumulierung der Ausschüttungssperren"⁵⁰ berücksichtigen.

⁴⁷ Zu den Ausweismöglichkeiten siehe Baumann, Karl-Hermann, in: HdR § 274 HGB, Randnummer 52.

⁴⁸ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 165; allerdings gibt es - generell in der Literatur - kaum Hinweise darauf, was unter "hinreichender Erläuterung" zu verstehen ist.

⁴⁹ Zur Prüfung der Bilanzierung der Höhe nach siehe Adolf G. Coenenberg/ Klaus Hille: Prüfung der latenten Steuern im Einzelabschluß, in: HwRev Sp. 1222; Buchner, Rechnungslegung, S. 164.

⁵⁰ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, § 269 Randziffer 28.

Prüfungstechnisch ist der Posten "Aktive Steuerabgrenzung" zweckmäßigerweise am besten wohl in der Weise zu bewältigen⁵¹: Während des Prüfungsablaufs wird die systematische Erstellung der Berechnungsgrundlagen, soweit so etwas im Betrieb vorhanden ist, fortgeführt. Die eigentliche Prüfung erfolgt erst am Ende aller Prüfungshandlungen, weil der Posten abhängt von der gesamten handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung der Aktiva und Passiva.

Wie bei allen Aktivierungshilfen handelt es sich um eine retrograd ausgerichtete Prüfung. Ausgangspunkt ist die tatsächliche Bilanzierung (sog. Istobjekt), man schreitet dann fort zur Beurteilung der angemessenen Bilanzierung (sog. Sollobjekt) ⁵².

IV. Prüfung von Passivierungshilfen

Im Bereich der Aktivierung gibt es derzeit nur bilanzielle Hilfen i.S. einer Ansatzerlaubnis, bei Passivierungshilfen ist nach Ansatzbefreiung und Ansatzerlaubnis zu unterscheiden.

a. Bestimmte Pensionsrückstellungen

i.S. einer Ansatzbefreiung

Pensionsrückstellungen sind zu einem Teil obligatorisch, zum anderen fakultativ⁵³. Neuzusagen müssen passiviert (§ 249 Abs. 1 S. 1 i.V. mit Art. 28 EGHGB), die anderen - im EGHGB geregelten - können passiviert werden (Art. 28 Abs. 1 EGHGB), nämlich: Pensionsrückstellungen für unmittelbare Altzusagen, Pensionsrückstellungen für mittelbare

⁵¹ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 163.

⁵² Vgl. Buchner, Robert: ("Prüfungswesen") Wirtschaftliches Prüfungswesen, München 1991, S. 230. Siehe dazu auch von Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 3. Aufl., München 1988, S. 159 f.

⁵³ Siehe auch Anhang X.

Zusagen und Rückstellungen für pensionsähnliche Verpflichtungen. Die drei Wahlrechte sind als Ausnahmen eines sonst gebotenen passiven Ansatzes zu interpretieren. Insofern lassen sich wahlweise vorzunehmende Pensionsrückstellungen im Sinne von Passivierungsbefreiungen als Bilanzierungshilfen auffassen⁵⁴.

Unter dem Aspekt einer Ergebnisverbesserung ähneln diese Passivierungshilfen einer Aktivierungserlaubnis, was vor allem für die Bestands- und Bewertungsprüfung relevant ist. Während bei Aktivierungshilfen eine übermäßige Aktivierung befürchtet werden könnte, liegt hier jedoch die Gefahr darin, daß von dem Wahlrecht in Richtung eines Passivierungsverzichts zu stark Gebrauch gemacht wird. Prüfungsschwerpunkt muß deshalb sein, folgendes zu überwachen: An sich obligatorische Rückstellungstatbestände dürfen nicht als fakultative deklariert werden!

Die Prüfung hat sich darum bei Altzusagen vorrangig auf den Stichtag von Pensionszusagen zu richten. Bei pensionsähnlichen Verpflichtungen gilt es sicherzustellen, daß nicht tatsächlich "echte" Pensionszusagen vorliegen.

Eine Gefahr unrechtmäßigen Passivierungsverzichts besteht bei Aktiengesellschaften besonders im Hinblick auf den Ausweis eines Verlusts in Höhe der Hälfte des Grundkapitals sowie eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags. Bilanzierende könnten danach trachten, eine Einberufung einer Hauptversammlung oder den Ausweis einer sog. formellen Überschuldung zu vermeiden. Diese Zusammenhänge sollte der Abschlußprüfer sehen.

Die Passivierungswahlrechte für bestimmte Pensionsrückstellungen haben den Charakter einer offenen Bilanzierungshilfe⁵⁵. Kapitalgesellschaften müssen den Betrag nicht ausgewiesener Rückstellungen für Pensionen im Anhang

⁵⁴ Vgl. Veit, Pensionsrückstellungen, S. 144.

⁵⁵ Vgl. ebenda.

angeben (Art. 28 Abs. 2 EGHGB). Diese obligatorische Angabe erfordert eine Vollständigkeitsprüfung.

Bei der Ausweisprüfung ist auf den nach § 266 Abs. 3 B. 1. HGB gesonderten Ausweis der Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen zu achten.

In prüfungstechnischer Hinsicht muß die Prüfung bei Vermutung eines unvollständigen Ausweises überwiegend progressiv ausgerichtet sein, d.h. vom Sollobjekt auf das Istobjekt übergehen⁵⁶.

b. Bestimmte Aufwandsrückstellungen

i.S. einer Ansatzerlaubnis

Aufwandsrückstellungen sind nach dem HGB teils ansatzpflichtig, teils können sie wahlweise gebildet werden⁵⁷. Fakultativen Charakter haben die speziellen Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr zwischen April und Dezember nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 S. 3 HGB) und die sog. generellen Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB), etwa für unterlassene Großreparaturen. Wie die handelsrechtliche Entwicklung der Bilanzierung belegt, lassen sich die Wahlrechte bei den Aufwandsrückstellungen als Passivierungserlaubnis verstehen⁵⁸: Es kann im Sinn einer Passivierungshilfe ein Ansatz vorgenommen werden, der ohne Wahlrecht unzulässig wäre.

Bei der Bestandsprüfung fakultativer Aufwandsrückstellungen gilt es insbesondere eines sicherzustellen: Die Aufwandsvorverlagerung und damit die Vorsorge für künftige Ausgaben darf nicht das zulässige Maß überschreiten. Der

⁵⁶ Vgl. Buchner, Prüfungswesen, S. 230. Zur progressiven Prüfung siehe von Wysocki, S. 158 ff.; im einzelnen siehe zur Prüfung von Pensionsrückstellungen Luik, Hans: Prüfung der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, in: HwRev Sp. 1712 ff.

⁵⁷ Siehe auch Anhang XI.

⁵⁸ Vgl. Coenenberg, Adolf G.: Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 13. Aufl., Landsberg am Lech 1992, S. 239; Veit, Aufwandsrückstellungen, S. 2047.

Abschlußprüfer muß vor allem darauf achten, daß gerade bei den generellen Aufwandsrückstellungen nicht zu viel passiviert wird. Vorrangig erscheint deshalb, intensiv zu prüfen, ob die in § 249 Abs. 2 HGB aufgeführten - vier - Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung gegeben sind⁵⁹; das betrifft besonders die Zuordnung zum abgelaufenen oder zu einem vorangegangenen Geschäftsjahr.

Die Prüfung der Voraussetzungen sollte auf der Grundlage der sog. Rückstellungsliste erfolgen⁶⁰. Dabei handelt es sich um ein Bestandsverzeichnis der einzelnen gebildeten Rückstellungen einschließlich Anfangsbestand, Abbuchungen durch Inanspruchnahme, Zuführungen sowie Saldo. Sicherzustellen ist, daß keine fiktiven Posten in die Rückstellungen eingehen.

Für die Bilanzierung von Rückstellungen sind - soweit sie die Rechnungsperiode betreffen - Informationen zu berücksichtigen, die zwischen Stichtag und Zeitpunkt der Bilanzierung zur Verfügung stehen. Im Hinblick auf eine übermäßige Inanspruchnahme der Bilanzierungshilfe wird der Abschlußprüfer darauf besonderes Augenmerk zu richten haben.

Bei der Ausweisprüfung ist darauf abzustellen, daß die Aufwandsrückstellungen im allgemeinen als Teil der Sonstigen Rückstellungen ausgewiesen werden, daß aber bei "erheblichem Umfang" eine Spezifizierung im Rahmen der Pflichtangaben des Anhangs geboten sein kann (§ 285 Nr. 12 HGB)⁶¹.

⁵⁹ Zu den Voraussetzungen siehe etwa Heinhold, Michael: Der Jahresabschluß, 2. Aufl., München 1988, S. 144 f.; Rehkugler, Heinz: Prüfung der Aufwandsrückstellungen, in: HwRev Sp. 107 ff.; Castan Edgar: Rechnungslegung der Unternehmung, 3. Aufl., München 1990, S. 55 f.

⁶⁰ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 287/288.

⁶¹ Die Erläuterungspflicht erstreckt sich aber nicht auf eine beitragsmäßige Aufgliederung der Bestände (vgl. Clemm, Hermann/ Ellrott, Helmut, in: BeckBil-Komm. § 285 HGB Randnummer 231; Csik, Andreas/ Dörner, Dietrich, in: HdR §§ 284-288 HGB Randnummer 286).

Im Hinblick auf die Bemessung der Rückstellungen hat der Abschlußprüfer insbesondere § 253 Abs. 1 S. 2 HGB zu beachten. Die für Rückstellungen schlechthin geltende Vorschrift soll die Bildung willkürlicher, stiller Rücklagen verhindern⁶². Bedeutsam ist das gerade für Rückstellungswahlrechte, die als Passivierungserlaubnisse zu verstehen sind.

Dem Abschlußprüfer obliegt auch, Auflösungen und Umbuchungen durch bestimmungsgemäße Inanspruchnahme zu untersuchen⁶³. Aus dem Wesen einer Bilanzierungshilfe ergibt sich eine Pflicht zu sorgfältiger Überwachung, ob eine Auflösung geboten erscheint, weil der Zweck entfallen ist. Vom Prüfer sollte beachtet werden, daß eine gebildete Rückstellung nach Fortfall ihres Grundes nicht für eine neu zu bildende Rückstellung benutzt werden darf⁶⁴. Die Gefahr unzulässiger Übertragung ist besonders bei dem breiten Spektrum⁶⁵ der generellen Aufwandsrückstellungen groß.

Die Prüfungstechnik hat sich am Schwerpunkt der Prüfung zu orientieren; sie soll verhindern, daß fiktive Posten gebildet werden. Insofern muß der Prüfer retrograd vorgehen. Im Hinblick auf die Möglichkeiten bilanzpolitischer Manipulation, die das Wahlrecht für die generellen Aufwandsrückstellungen bietet, wird das Prüfungsfeld intensiv zu prüfen sein; sofern wirtschaftlich vertretbar, kommt eine lückenlose Prüfung in Betracht⁶⁶.

⁶² Vgl. Veit, Aufwandsrückstellungen, S. 2046.

⁶³ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 289.

⁶⁴ Vgl. ebenda.

⁶⁵ Siehe dazu etwa Mayer-Wegelin, in: HdR § 249 HGB Randnummer 89.

⁶⁶ Vgl. Buchner, Rechnungslegung, S. 288.

V. Zusammenfassung

Nach Wesen und Art sind die Bilanzierungshilfen sehr unterschiedlich, die Spannbreite reicht von Aktivierungserlaubnissen bis zu Passivierungsbefreiungen. Insofern ist die Prüfung der Bilanzierungshilfen von deren Eigenart geprägt. Trotz der Besonderheit jeder Bilanzierungshilfe lassen sich gleichwohl aus der grundsätzlichen Funktion Prüfungsansätze und -schwerpunkte gewinnen.

Bei der Prüfung von Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben, Firmenwert, Disagio und aktiver Steuerabgrenzung ist sicherzustellen, daß - hinsichtlich einer Ergebnisverbesserung - nicht zu viel angesetzt wird. Der Prüfungsansatz "Sind alle Bilanzposten gerechtfertigt?" gilt auch für Aufwandsrückstellungen, nur in umgekehrter Richtung. Hier geht es darum, daß - in Bezug auf eine Ergebnisschmälerung - nicht zu viel passiviert wird. In prüfungs-technischer Hinsicht sind beide Arten von Bilanzierungshilfen durch eine vorwiegend retrograde Prüfung gekennzeichnet.

Demgegenüber ist die Prüfung fakultativer Pensionsrückstellungen progressiv, auf Vollständigkeit ausgerichtet. Der Prüfungsansatz lautet: "Sind keine Ansätze unterlassen worden?" Im Hinblick auf eine Ergebnisverbesserung darf nicht zu wenig passiviert werden.

Aktivierungs- und Passivierungserlaubnisse einerseits sowie Passivierungsbefreiungen andererseits verlangen deshalb eine quasi imparitätische Prüfung!

Anhang

"Bilanzierungshilfen" im umfassendsten Sinn

Offenlegungs- wahlrechte	Prüfungs- wahlrechte	Aufstellungswahlrechte		
		Ausweis- wahlrechte	Ansatz- wahlrechte	Bewertungs- wahlrechte

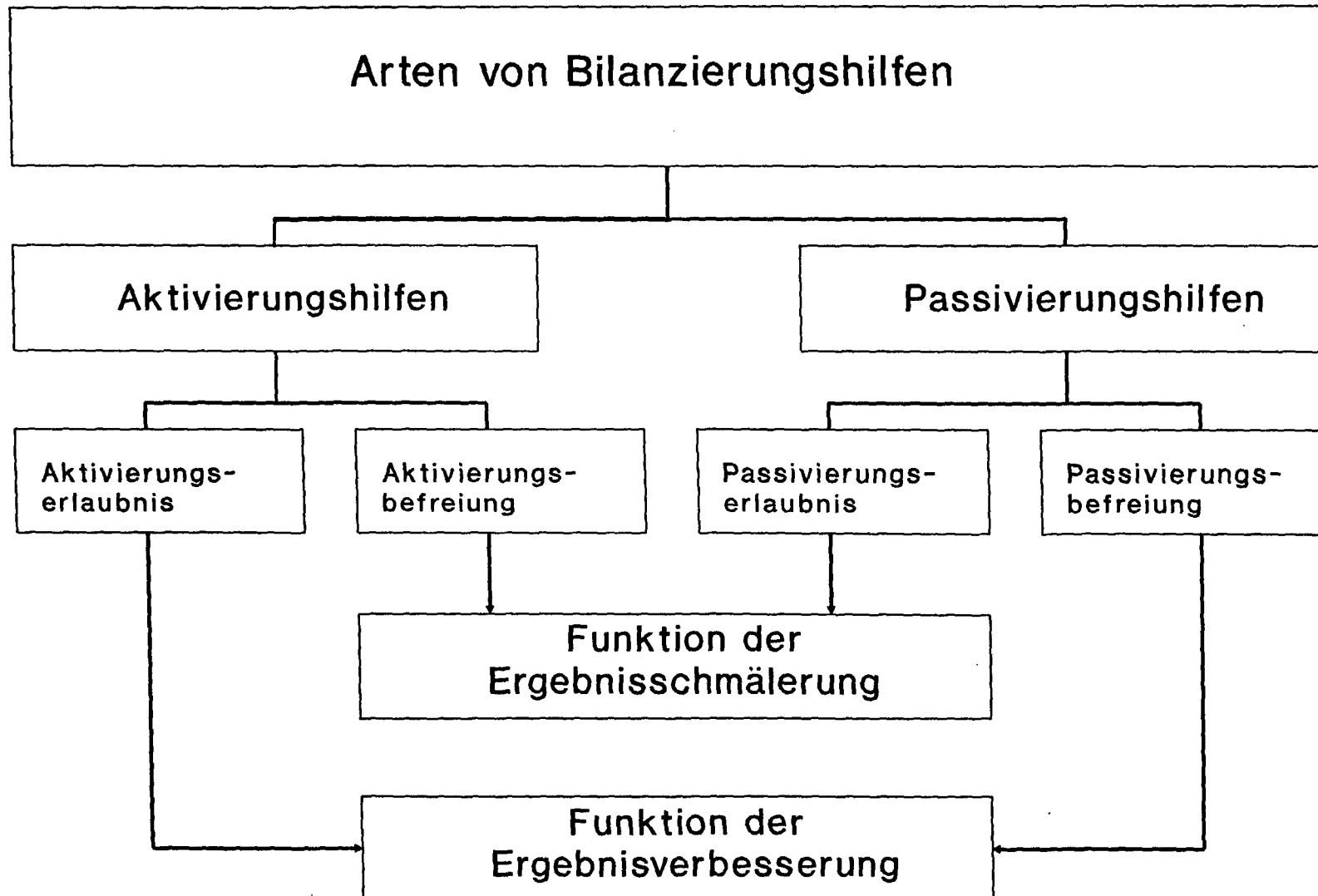
"Bilanzierungshilfen" im weiten Sinn

"Bilanzierungshilfen" im weiten Sinn

Ausweis-wahlrechte	Ansatz-wahlrechte	Bewertungs-wahlrechte
Aktivie-rungs-hilfen	Passivie-rungs-hilfen	

Bilanzierungshilfen
im eigentlichen Sinn

Arten und Funktionen eigentlicher Bilanzierungshilfen



Aktivierungshilfen

Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben	Geschäfts- bzw. Firmenwert	Disagio bzw. Damnum	Aktive Steuerabgrenzung
--	----------------------------	---------------------	-------------------------

Aspekte von Aktivierungshilfen

	<p>Periodisierung</p>
<p>Ergebnis- verbesserung</p>	<p>Finanzpolitische Gesichtspunkte</p>
	<p>Auswirkungen auf bestimmte Vorstandspflichten</p>
	<p>Konsequenzen für den Ausweis eines Fehlbetrages</p>

Aspekte von Passivierungshilfen i. S. einer Ansatzbefreiung

	<p>Finanzpolitische Gesichtspunkte</p>
<p>Ergebnis- verbesserung</p>	<p>Auswirkungen auf bestimmte Vorstandspflichten</p>
	<p>Konsequenzen für den Ausweis eines Fehlbetrages</p>

Aspekte von Passivierungshilfen i. S. einer Ansatzerlaubnis

Periodisierung	
	Aufwands- vorverlagerung
Ergebnis- schmälerung	Vorsorge für zukünftige Ausgaben
	Schutzfunktion

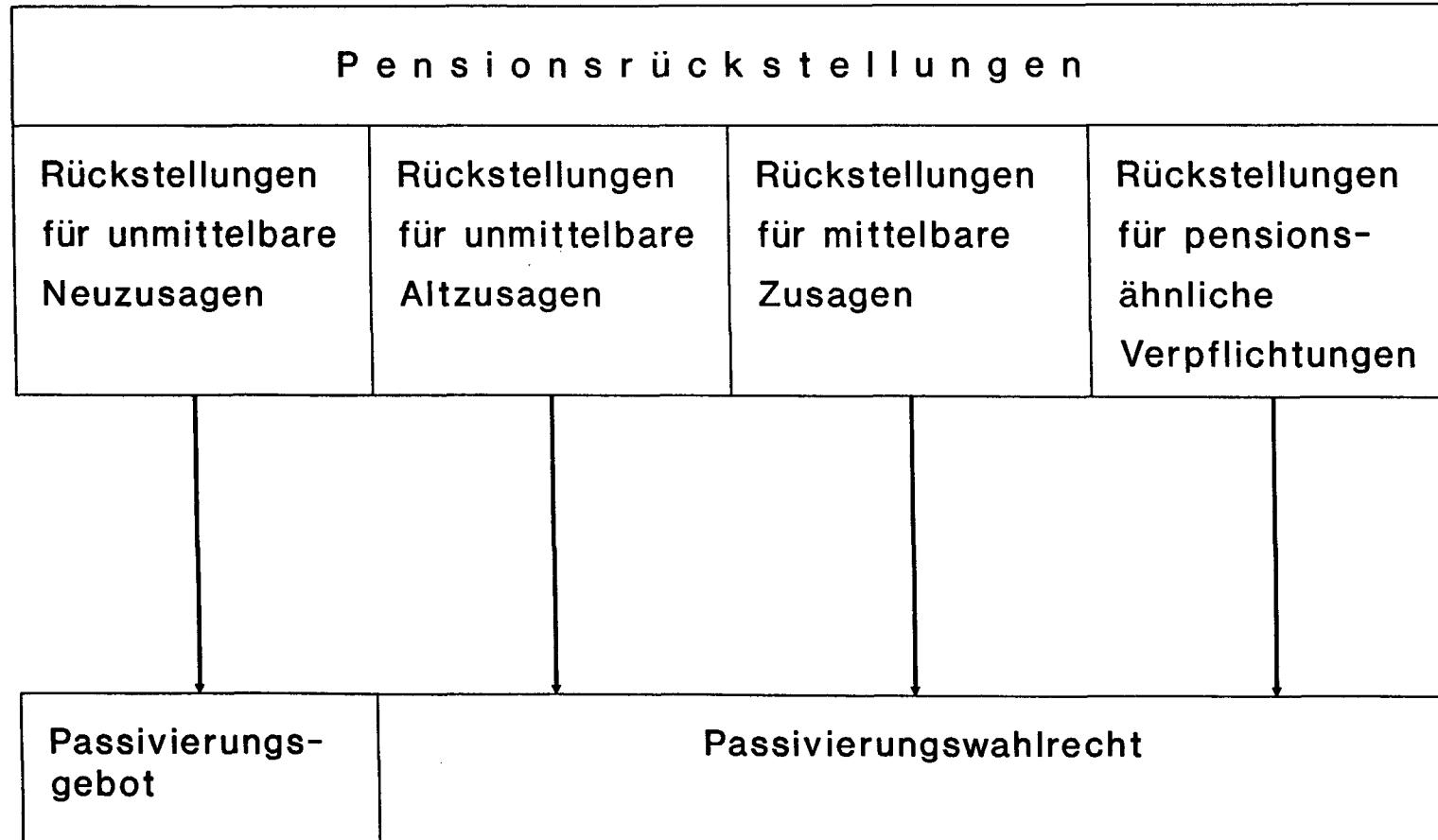
Bilanzierung von Aktivierungshilfen

Bilanzierung Aktivierungshilfen	Ansatz	Ausweis	Abschreibung bzw. Auflösung
Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben	Wahlrecht	Gesonderter Ausweis vor dem AV	Beschleunigte Abschreibung
Geschäfts- bzw. Firmenwert	Wahlrecht	Als eigener Posten im Rahmen des immateriellen AV	Beschleunigte oder planmäßige Abschreibung
Disagio bzw. Damnum	Wahlrecht	Gesonderter Ausweis in Bilanz oder Anhang	Planmäßige Abschreibung höchstens über die Laufzeit
Aktive Steuerabgrenzung	Wahlrecht	Gesonderter Ausweis zwischen UV und RAP	Auflösung entsprechend der Steuerentlastung

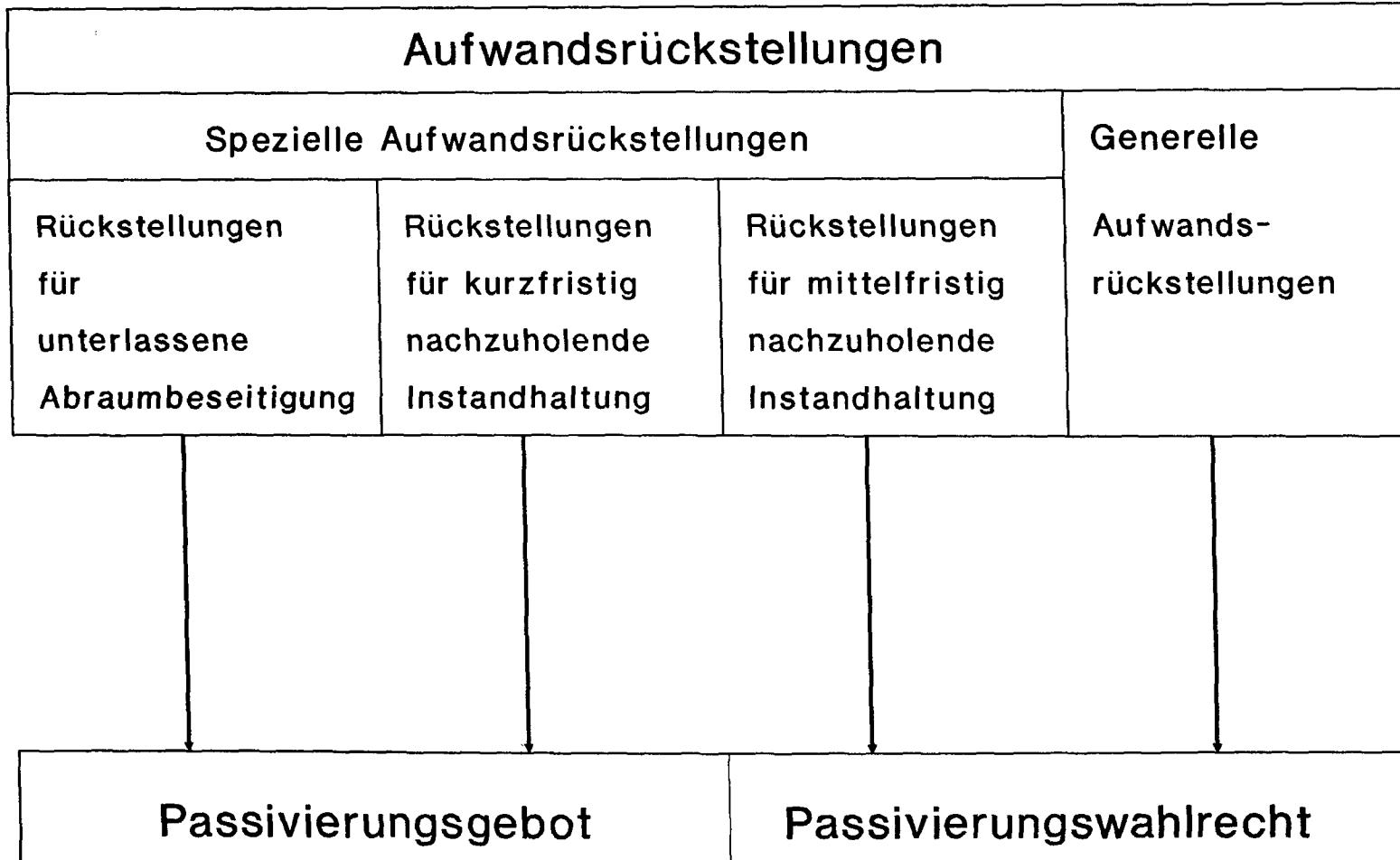
Abgrenzung von Ausgaben

Ingangsetzungs- und Erweiterungsausgaben	Gründungsausgaben und Ausgaben zur Beschaffung von Eigenkapital
<p>Ausgaben mehr zu absatz- und produktionswirtschaftlichen, technischen sowie organisatorischen Zwecken:</p> <p>Einstellung von Mitarbeitern Organisationsgutachten Marktstudien Einführungswerbung Projektierungsarbeiten</p>	<p>Ausgaben mehr zu finanzwirtschaftlichen Zwecken sowie zum Aufbau in einem juristischen Sinn:</p> <p>Maklerhonorare Handelsregistereintragungen Börseneinführung Gerichts- bzw. Notariatsauslagen Gründungsprüfung</p>

Passivierung von Pensionsrückstellungen



Passivierung von Aufwandsrückstellungen



Literatur- verzeichnis

Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmung, 5. Aufl., Stuttgart 1987.

Baumann, Karl-Hermann, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, Kommentierung zu § 274 HGB.

Buchner, Robert: Rechnungslegung und Prüfung der Kapitalgesellschaft, Stuttgart 1990.

Buchner, Robert: Wirtschaftliches Prüfungswesen, München 1991.

Busse von Colbe, Walther: Bilanzierungshilfe, in: Handwörterbuch der unbestimmten Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson u.a., Köln 1986, S. 86-94.

Castan, Edgar: Rechnungslegung der Unternehmung, 3. Aufl., München 1990.

Clemm, Hermann/ Ellrott, Helmut, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2. Aufl., München 1990, Kommentierung zu § 285 HGB.

Coenenberg, Adolf G.: Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 13. Aufl., Landsberg am Lech 1992.

Coenenberg, Adolf G./ Hille, Klaus: Prüfung der latenten Steuern im Einzelabschluß, in: Handwörterbuch der Revision, hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wysocki, 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 1207-1224.

Commandeur, Dirk, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, Kommentierung zu § 269 HGB.

Commandeur, Dirk/ Commandeur, Gert: Die Inanspruchnahme handelsrechtlicher Bilanzierungshilfen - Ein Mittel zur Verhinderung eines Konkurses wegen Überschuldung?,
Der Betrieb 1988, S. 661-664.

Csik, Andreas/ Dörner, Dietrich, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, Kommentierung zu §§ 284-288 HGB.

Dziadkowski, Dieter: Bilanzhilfsposten (Bilanzierungshilfen) und Bewertungshilfen im künftigen Handelsbilanzrecht, Betriebs-Berater 1982, S. 1336-1345.

Heinhold, Michael: Der Jahresabschluß, 2. Aufl., München 1988.

Knop, Wolfgang/ Küting, Karlheinz, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, Kommentierung zu § 255 HGB.

Kropff, Bruno: Sinn und Grenzen von Bilanzpolitik, in: Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, hrsg. von Jörg Baetge, Düsseldorf 1983, S. 179-211.

Luik, Hans: Prüfung der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, in: Handwörterbuch der Revision, hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wysocki, 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 1705-1718.

Mayer-Wegelin, Eberhard, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, Kommentierung zu § 249 HGB.

Moxter, Adolf: Bilanzlehre, Wiesbaden 1974.

Pankow, Max/ Schmidt-Wendt, Dietrich, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2. Aufl., München 1990, Kommentierung zu § 255 HGB.

Rehkugler, Heinz: Prüfung der Aufwandsrückstellungen, in: Handwörterbuch der Revision, hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wysocki, 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 106-116.

Richter, Martin: Die Bilanzierungshilfen, in: Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen, hrsg. von Klaus von Wysocki und Joachim Schulze-Osterloh, Köln 1984, Abt. II/9.

Sarx, Manfred, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 2. Aufl., München 1990, Kommentierung zu § 322 HGB.

Schwantag, Karl/ Krämer, Viktoria: Prüfung des Geschäfts- oder Firmenwerts, in: Handwörterbuch der Revision, hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wysocki, 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 636-649.

Selchert, Friedrich W.: Der Bilanzansatz von Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs, Der Betrieb 1986, S. 977-983.

Streim, Hannes: Prüfung der Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen, in: Handwörterbuch der Revision, hrsg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus von Wysocki, 2. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 846-855.

Trutzschler, Klaus, in: Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, 3. Aufl., Stuttgart 1990, Kommentierung zu § 250 HGB.

Veit, Klaus-Rüdiger: Zur Bilanzierung von Organisationsausgaben und Gründungsausgaben nach künftigem Recht, Die Wirtschaftsprüfung 1984, S. 65-70.

Veit, Klaus-Rüdiger: Das Aktivierungswahlrecht für ein Disagio - eine Bilanzierungshilfe?, Betriebs-Berater 1989, S. 524-530.

Veit, Klaus-Rüdiger: Die Bilanzierung eines Geschäftswerts in Handels- und Steuerbilanz, Das Wirtschaftsstudium 1989, S. 83-85.

Veit, Klaus-Rüdiger: Der derivative Firmenwert als Bilanzierungshilfe, Der Betrieb 1989, S. 1093-1099.

Veit, Klaus-Rüdiger: Generelle Aufwandsrückstellungen (§ 249 Abs. 2 HGB) als Bilanzierungshilfe?, Der Betrieb 1991, S. 2045-2047.

Veit, Klaus-Rüdiger: Pensionsrückstellungen als Bilanzierungshilfe?, Bilanz & Buchhaltung 1992, S. 140-144.

Veit, Klaus-Rüdiger: Die Funktionen von Bilanzierungshilfen, Der Betrieb 1992, S. 101-104.

Veit, Klaus-Rüdiger: Die Bilanzierung eines Damnumms, in: Praxis der GmbH-Rechnungslegung, hrsg. von Hans-Heinrich Otte, Herne/Berlin 1992, S.337-353.

Weber, Helmut Kurt: Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, Band 1: Bilanz und Erfolgsrechnung, 3. Aufl., München 1988.

von Wysocki, Klaus: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 3. Aufl., München 1988.