

## 2 Normative Grundlagen der Konzernabschlussprüfung

### 2.1 Prüfungspflicht, Prüfungsgegenstand und -umfang der Konzernabschlussprüfung

Eine Prüfungspflicht besteht gem. § 316 Abs. 2 Satz 1 HGB für alle Konzernabschlüsse und -lageberichte, die einer gesetzlichen Aufstellungspflicht unterliegen.<sup>14</sup> In Betracht kommen insbesondere die pflichtgemäß aufzustellenden Konzernabschlüsse und -lageberichte von:

- Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (Aufstellungspflicht gem. § 290 Abs. 1 und Abs. 2 HGB)<sup>15</sup>
- Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft (oHG, KG), sofern keine natürliche Person ein vollhafter Gesellschafter ist (Aufstellungspflicht gem. § 290 Abs. 1 und Abs. 2 i. V. m. § 264a Abs. 1 HGB),<sup>16</sup> und
- Mutterunternehmen anderer Rechtsformen bei Überschreiten bestimmter Größenkriterien (Aufstellungspflicht gem. § 13 PubLG i. V. m. § 11 PubLG)<sup>17</sup>.

Weitere Prüfungspflichten sind im HGB für die Konzernabschlüsse und -lageberichte von Unternehmen, die in speziellen Branchen tätig sind, bestimmt (z. B. größenunabhängig für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen gem. §§ 340k, 341k HGB).

Von der Prüfungspflicht befreit sind gem. § 264 Abs. 3 und Abs. 4 HGB Kapitalgesellschaften, die Tochterunternehmen eines nach § 290 HGB oder § 11 PubLG zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichteten Mutterunternehmens sind, sofern das Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wurde.<sup>18</sup> Nicht prüfungspflichtig sind zudem freiwillig aufgestellte Konzernabschlüsse und -lageberichte (z. B. bei Verzicht auf die Inanspruchnahme der größenabhängigen Befreiungen des § 293 HGB).

---

<sup>14</sup> Vgl. *Blaum* (2004), Rz. 1-7; *Baetge/Fischer/Sickmann* (2009), § 316 HGB, Rz. 11; *Ruhnke/Schmidt* (2010a), § 316 HGB, Rz. 41; *Förschle/Küster* (2012), § 316 HGB, Rz. 15.

<sup>15</sup> Für die Beurteilung der Prüfungspflicht ist es dabei unerheblich, ob der Konzernabschluss gem. § 315a Abs. 1 und Abs. 2 HGB verpflichtend nach IFRS, gem. § 315a Abs. 3 HGB freiwillig nach IFRS oder gem. §§ 290 ff. HGB nach handelsrechtlichen Normen erstellt wird. Vgl. *Ruhnke/Schmidt* (2010a), § 316 HGB, Rz. 9.2.

<sup>16</sup> Vgl. *Ischebeck/Nissen-Schmidt* (2009), § 264a HGB, Rz. 4 ff.; *Förschle/Usinger* (2012), § 264a HGB, Rz. 10-12 und 45.

<sup>17</sup> Die Prüfungspflicht für nach dem PubLG aufzustellende Konzernabschlüsse und -lageberichte normiert § 14 Abs. 1 Satz 1 PubLG.

<sup>18</sup> Die Inanspruchnahmen der Erleichterungen des § 264 Abs. 3 und Abs. 4 HGB setzt u. a. voraus, dass die Kapitalgesellschaft auch tatsächlich als Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen worden ist. Vgl. ausführlich *Baetge/Commandeur/Hippel* (2010), § 264 HGB, Rz. 51-77; *Scholz* (2012), S. 107 f.; *Förschle/Deubert* (2012a), § 264 HGB, Rz. 115 ff.

Prüfungsgegenstand sind gem. § 316 Abs. 2 Satz 1 HGB die Bestandteile des Konzernabschlusses<sup>19</sup> und der Konzernlagebericht. Gegenstand und Umfang der Konzernabschlussprüfung werden durch § 317 HGB konkretisiert. Demnach erstreckt sich die Prüfung des Konzernabschlusses darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und ggf. ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet wurden (Normenkonformitätsprüfung<sup>20</sup>).<sup>21</sup> Neben den auch für den Einzelabschluss bestehenden Vorschriften zu Ansatz, Bewertung und Ausweis,<sup>22</sup> umfassen die für den Konzernabschluss relevanten gesetzlichen Vorschriften insbesondere die §§ 290-315a HGB.<sup>23</sup> Gegenstand der Konzernabschlussprüfung ist somit explizit die Einhaltung der Vorschriften über die Konsolidierungsmaßnahmen gem. den §§ 301 ff. HGB bzw. IAS 27 (bzw. künftig IFRS 10) und IFRS 3. Der Konzernabschlussprüfer hat somit:

- die Abgrenzung des Konsolidierungskreises,<sup>24</sup>
- die Vereinheitlichung der einzubeziehenden Jahresabschlüsse hinsichtlich Abschlussstichtag<sup>25</sup>, Währungseinheit<sup>26</sup>, angewandeter Rechnungslegungsnormen<sup>27</sup> sowie Ansatz, Bewertung und Ausweis<sup>28</sup> (konsolidierungsvorbereitende Maßnahmen),

---

<sup>19</sup> Ein HGB-Konzernabschluss umfasst gem. § 297 Abs. 1 Satz 1 HGB die Konzernbilanz, die Konzern-GuV, den Konzernanhang, die Konzern-Kapitalflussrechnung und den Konzern-Eigenkapitalspiegel. Wird der Konzernabschluss gem. § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB um eine Segmentberichterstattung erweitert, so ist auch diese prüfungspflichtig. Vgl. *Förschle/Almeling* (2012), § 317 HGB, Rz. 30. Ein IFRS-Konzernabschluss umfasst gem. IAS 1.10 (revised 2007) die Konzernbilanz (*statement of financial position*), die Konzern-Gesamtergebnisrechnung (*statement of comprehensive income*), die Konzern-Eigenkapitalveränderungsrechnung (*statement of changes in equity*), die Konzern-Kapitalflussrechnung (*statement of cash flows*) sowie erläuternde Angaben (*notes*). Eine Segmentberichterstattung ist gem. IFRS 8.2 obligatorisch für kapitalmarktorientierte Unternehmen. Zu einer Gegenüberstellung der Abschlussbestandteile vgl. *Kütting/Reuter* (2008), S. 735 f.; *Ruhnke/Simons* (2012), S. 46.

<sup>20</sup> Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz* (2000), § 317 HGB, Rz. 20; *Lubitzsch* (2006), S. 480; *Marten/Köhler/Neubeck* (2009), § 317 HGB, Rz. 34; *Marten/Quick/Ruhnke* (2011), S. 633.

<sup>21</sup> Vgl. § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB.

<sup>22</sup> Vgl. den Verweis in § 298 Abs. 1 HGB auf die für den Konzernabschluss entsprechend anzuwendenden Vorschriften des HGB über den Jahresabschluss.

<sup>23</sup> Ist der Konzernabschluss gem. § 315a Abs. 1 oder Abs. 2 HGB nach IFRS aufzustellen, so umfasst die Normenkonformitätsprüfung die Einhaltung der in § 315a Abs. 1 HGB genannten internationalen Rechnungslegungsstandards.

<sup>24</sup> Bei Erstellung eines HGB-Konzernabschlusses ist der Konsolidierungskreis nach den §§ 294 bis 296 HGB und DRS 19 „Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreis“ (i. d. F. vom 29.12.2009) zu bestimmen. Im Falle eines IFRS-Konzernabschlusses sind IAS 27.12 ff. (revised 2008) und SIC 12 (bzw. künftig IFRS 10.5 ff.) zu beachten.

<sup>25</sup> Vgl. § 299 Abs. 2 HGB bzw. IAS 27. 22 f. (bzw. künftig IFRS 10.B92 f.).

<sup>26</sup> Vgl. §§ 244 i. V. m. 298 Abs. 1, 308a HGB bzw. IAS 21.17-19 (revised 2003).

<sup>27</sup> Vgl. IAS 27.24 f. (bzw. künftig IFRS 10.19, B87).

<sup>28</sup> Vgl. §§ 300 Abs. 2, 308 HGB bzw. IAS 27.24 f. (bzw. künftig IFRS 10.19, B87).

- die Neubewertung der Vermögensposten<sup>29</sup> und Schulden der einzubeziehenden Unternehmen (Handelsbilanzen III),<sup>30</sup>
- die Addition der Handelsbilanzen III zum Summenabschluss und
- die Konsolidierungsmaßnahmen i. e. S., d. h. die Aufrechnung der konzerninternen Verbindungen im Rahmen der Kapitalkonsolidierung<sup>31</sup>, der Schuldenkonsolidierung, der Aufwands- und Ertragskonsolidierung und der Zwischenergebniseliminierung<sup>32</sup>

zu prüfen.<sup>33</sup>

Damit keine ungeprüften Rechnungslegungsinformationen in den Konzernabschluss einbezogen werden, sind durch den Konzernabschlussprüfer die im Konzernabschluss zusammengefassten Jahresabschlüsse zu prüfen (§ 317 Abs. 3 Satz 1 HGB). Diese Prüfungspflicht umfasst die Jahresabschlüsse der einbezogenen Tochter- und Gemeinschaftsunternehmen<sup>34</sup> und bezieht sich auf die bereits an die konzerneinheitlichen Rechnungslegungsgrundsätze angepassten Handelsbilanzen II<sup>35</sup>. Waren die einbezogenen Abschlüsse Gegenstand einer Einzelabschlussprüfung durch einen anderen Abschlussprüfer, so kann der Konzernabschlussprüfer die Ergebnisse dieser Prüfungen eigenverantwortlich verwerten. In diesem Fall hat der Konzernabschlussprüfer die Arbeit der anderen Abschlussprüfer zu überprüfen und dies zu dokumentieren (§ 317 Abs. 3 Satz 2 HGB). Der Konzernabschlussprüfer trägt damit die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk des konsolidierten Abschlusses.<sup>36</sup>

---

<sup>29</sup> Unter „Vermögensposten“ werden im Folgenden sowohl die nach deutschen GoB zu aktivierenden „Vermögensgegenstände“ als auch die nach IFRS anzusetzenden „Vermögenswerte“ verstanden.

<sup>30</sup> Vgl. 301 Abs. 1 Satz 2 HGB und DRS 4 „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“ (i. d. F. vom 05.01.2010) bzw. IFRS 3.18 ff. (revised 2008).

<sup>31</sup> Die Aufrechnung der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen mit dem hierauf entfallenden Eigenkapital regelt § 301 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. IAS 27.18 f. (bzw. künftig IFRS 10.B86a und B86b).

<sup>32</sup> Vgl. §§ 303 bis 305 HGB bzw. IAS 27.20 f. (bzw. künftig IFRS 10.B86c).

<sup>33</sup> Zum Ablauf der Konzernabschlusserstellung vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2011), S. 131. Zu den Neuerungen des BilMoG vgl. *Petersen/Zwirner* (2009), S. 335 ff.

<sup>34</sup> Obgleich sich § 317 Abs. 3 Satz 1 HGB nur auf die Jahresabschlüsse von Tochterunternehmen bezieht, sind auch die Abschlüsse quotenkonsolidierter Gemeinschaftsunternehmen von der Prüfungspflicht betroffen, da auch diese in den Konzernabschluss einbezogen und dort zusammengefasst werden. Vgl. *Marten/Köhler/Neubeck* (2009), § 317 HGB, Rz. 134; *Förschle/Almeling* (2012), § 317 HGB, Rz. 38.

<sup>35</sup> Vgl. ausführlich *Marten/Köhler/Neubeck* (2009), § 317 HGB, Rz. 131 m. w. N..

<sup>36</sup> Die vor Inkrafttreten des BilMoG bestehende Möglichkeit der Übernahme der Arbeitsergebnisse anderer Abschlussprüfer gem. § 317 Abs. 3 Satz 2 und 3 HGB a. F., bei der sich die Prüfungshandlungen des Konzernabschlussprüfers darauf beschränkten, ob die gesetzlichen Voraussetzungen einer Übernahme gegeben sind, wurde abgeschafft. Vgl. *Bundesregierung* (2008), S. 87; *Erchinger/Melcher* (2009), S. 93; *Orth/Müller* (2009), S. 637 f.; *Kuhn/Stibi* (2009), S. 1160; *Kirsch* (2010), § 317 HGB (BilMoG), Rz. 47-54.

Obleich nicht explizit in § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB als Prüfungsgegenstand genannt, ist die Konzernbuchführung in die Prüfung des Konzernabschlusses einzubeziehen. Die Konzernbuchführung ist deshalb Gegenstand der Konzernabschlussprüfung, da sie die Grundlage des Konzernabschlusses bildet.<sup>37</sup>

## 2.2 Anzuwendende fachtechnische Prüfungsnormen

Besteht eine Prüfungspflicht nach § 316 Abs. 2 HGB, so gibt es hinsichtlich der auf die Konzernabschlussprüfung anzuwendenden fachtechnischen Prüfungsnormen<sup>38</sup> keine Unterschiede im Vergleich zur Prüfung eines Einzelabschlusses.<sup>39</sup> Zwingend zu beachten sind die gesetzlichen Vorgaben des HGB und der WPO<sup>40</sup>.

Dies gilt darüber hinaus für die in § 317 Abs. 5 HGB genannten internationalen Prüfungsstandards, sofern diese im Wege des Komitologieverfahrens in europäisches Recht übernommen wurden (sog. *adoption*).<sup>41</sup> Unter den „internationalen Prüfungsstandards“ werden die von der IFAC herausgegebenen „International Standards on Auditing“ (ISA) und die damit zusammenhängenden Stellungnahmen und Standards subsumiert.<sup>42</sup> Relevant im Zusammenhang mit der Prüfung von Konzernabschlüssen ist insbesondere ISA 600 „Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)“, der erstmals umfassend auf konzernspezifische Prüfungsprobleme eingeht.<sup>43</sup>

Der Zeitpunkt der Übernahme der ISA durch die EU ist weiterhin offen. Bis zum 30.11.2012 wurde noch kein internationaler Prüfungsstandard in europäisches Recht übernommen.<sup>44</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. Grewe (1986), § 317 HGB, Rz. 5 f.; Ruhnke (1995), S. 16 f.; Schnicke (2002), Sp. 1363; Bertram/Brinkmann (2010), § 317 HGB, Rz. 43; Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 634.

<sup>38</sup> Unter den fachtechnischen Prüfungsnormen werden die Normen verstanden, welche direkt Art und Umfang der zu erbringenden Prüfungsdienstleistung regeln. Vgl. ausführlich Ruhnke (2002a), Sp. 1845 ff.

<sup>39</sup> Vgl. Ruhnke (2006a), S. 1171 f.

<sup>40</sup> Zuletzt geändert durch das „Gesetz zur Verbesserung der Feststellung und Anerkennung im Ausland erworbener Berufsqualifikationen“ vom 06.12.2011.

<sup>41</sup> Vgl. Art. 26 Abs. 2 i. V. m. Art. 48 Abs. 2a der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (sog. Abschlussprüferrichtlinie). § 317 Abs. 5 HGB wurde durch das BilMoG eingefügt und entspricht den Vorgaben des Art. 26 Abs. 1 Satz 1 der Abschlussprüferrichtlinie. Vgl. Petersen/Zwirner (2008), S. 968 f.; Erchinger/Melcher (2008), S. 961; Inwinkl/Kortebusch/Schneider (2008), S. 217.

<sup>42</sup> Vgl. Art. 2 Nr. 11 der Abschlussprüferrichtlinie. Hierunter fallen die ebenfalls von der IFAC herausgegebenen International Auditing Practice Statements (IAPS). Vgl. auch Klein/Klaas (2006), S. 886 f.; PricewaterhouseCoopers (2009), Abschnitt S, Rz. 18 ff.

<sup>43</sup> ISA 600 (revised and redrafted 2007) wurde im Oktober 2007 vom IAASB verabschiedet und ist erstmalig anzuwenden auf die Prüfung von Geschäftsjahren, die am oder nach dem 15.12.2009 beginnen.

<sup>44</sup> Vgl. Gelhausen/Fey/Kämpfer (2009), S. 24; Bertram/Brinkmann (2010), § 317 HGB, Rz. 142; Baetge/Stellbrink/Janko (2011), § 317 HGB, Rz. 175; Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 103.

Vielmehr hat die Europäische Kommission die obligatorische Anwendung der ISA auf alle Abschlussprüfungen in der EU erneut in Frage gestellt.<sup>45</sup> Die Auswirkungen der Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise haben die Europäische Kommission dazu bewogen, die Rolle des Abschlussprüfers grundsätzlich zu überdenken und weitreichende Reformvorschläge einzuleiten (sog. „Grünbuch“<sup>46</sup>). Die Konsultationen zum Grünbuch mündeten am 30.11.2011 in dem Vorschlag einer EU-Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie. Zur Gewährleistung einer hohen Qualität der Abschlussprüfungen innerhalb der EU sieht der Entwurf vor, dass künftig alle Abschlussprüfungen auf der Grundlage der ISA durchgeführt werden.<sup>47</sup> Für die Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen liegt es im Ermessen der Mitgliedstaaten, die ISA in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und der Komplexität dieser Unternehmen anzupassen.<sup>48</sup>

Derzeit ist nicht zu erwarten, dass die ISA kurzfristig übernommen werden,<sup>49</sup> das IDW präferiert eine Erstanwendung frühestens für die Abschlussprüfungen des Geschäftsjahrs 2012.<sup>50</sup>

Solange die Europäische Kommission keinen ISA angenommen hat, können die Mitgliedstaaten gem. Art. 26 Abs. 1 Satz 2 der Abschlussprüferrichtlinie einen nationalen Prüfungs-

<sup>45</sup> Die Übernahme der ISA war zuvor bereits Gegenstand einer öffentlichen Konsultation. Vgl. *EU-Kommission* (2010), S. 12 f. In diesem Zusammenhang hatte die Europäische Kommission im Jahr 2007 zur Vorbereitung der Übernahmeentscheidung zwei wissenschaftliche Studien zur ISA-Anwendung in Auftrag gegeben, die sich zum einen mit den Kosten einer Übernahme der ISA und zum anderen mit der Übereinstimmung der ISA mit US-amerikanischen Prüfungsregeln des PCAOB auseinandersetzen. Zu den Studien vgl. *Köhler/Merkel/Böhm* (2009), S. 19 ff.; *Vanstraelen et al.* (2009), S. 12 ff. Vgl. ferner *Heininger* (2010), S. 16 ff.

<sup>46</sup> Zum Grünbuch vgl. *Eisenhardt/Wader* (2010), S. 2532 ff.; *Plath* (2010), S. 1137 ff.; *Kämpfer/Kayser/Schmidt* (2010), S. 2457 ff.; *Wollmert/Oser/Orth* (2010), S. 850 ff.; *Böcking et al.* (2011), S. 1159 ff.

<sup>47</sup> Vgl. Artikel 26 Abs. 1 und Abs. 2 des Vorschlags für eine EU-Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über die Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen. Vgl. *EU-Kommission* (2011), S. 11 (insbesondere Tz. 7 der Erwägungsgründe). Darüber hinaus ist es den Mitgliedstaaten gestattet, zusätzliche Prüfverfahren oder Prüfungsanforderungen vorzuschreiben, sofern Besonderheiten aufgrund nationalen Rechts bestehen („ISA Plus“-Ansatz).

<sup>48</sup> Vgl. Artikel 43a und 43b des Vorschlags für eine EU-Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über die Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen. Vgl. *EU-Kommission* (2011), S. 6, 14 (insbesondere Tz. 14 der Erwägungsgründe). Den Mitgliedstaaten ist es gestattet, Leitlinien für die angemessene Anwendung der ISA auf die Prüfung von kleinen und mittleren zu erlassen. In diesem Zusammenhang hat der Vorstand der WPK am 21.06.2012 einen „Hinweis zur skalierten Prüfungsdurchführung auf Grundlage der ISA“ verabschiedet. Der Hinweis gibt die Überlegungen der WPK zur Berücksichtigung von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstands im Rahmen der Prüfungsdurchführung wieder (sog. skalierte Prüfungsdurchführung). Vgl. *WPK* (2012b), S. 2. Zur Skalierung der Prüfungsdurchführung und -dokumentation vgl. auch *Meyer-Hollatz* (2012), S. 29-31.

<sup>49</sup> Vgl. *Veldkamp* (2010), S. 793; *Plath* (2010), S. 1139; *Batege/Stellbrink/Janko* (2011), § 317 HGB, Rz. 175. Die WPK geht von einer „mittelfristigen“ Annahme der ISA durch die EU-Kommission aus. Vgl. *WPK* (2012b), S. 2.

<sup>50</sup> Vgl. *Heininger* (2010), S. 18.

standard, der für denselben Bereich gilt, weiterhin anwenden. Diese Regelung hat in Deutschland keinen Anwendungsbereich, da die IDW PS keine gesetzlich kodifizierten Prüfungsstandards, sondern vielmehr vom Berufsstand selbst auferlegte Prüfungsnormen darstellen.<sup>51</sup> Damit geht von den noch nicht übernommenen ISA die gleiche Bindungswirkung wie von den IDW PS aus: Ein i. S. v. § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO gewissenhaft agierender Wirtschaftsprüfer hat sowohl die nationalen als auch die internationalen berufsständischen Normen zu beachten.<sup>52</sup> Aufgrund der Selbstverpflichtung der Mitgliedsorganisationen der IFAC, die verlaublichen internationalen Prüfungsnormen des IAASB zu adoptieren und umzusetzen,<sup>53</sup> gilt, dass primär nationale fachtechnische Prüfungsnormen zu beachten sind (Dominanz nationaler Normenäquivalente).<sup>54</sup>

ISA 600 wurde durch das IDW durch eine Neufassung des IDW PS 320 n. F. („Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern“) im März 2012 transformiert.<sup>55</sup> IDW PS 320 n. F. setzt die Anforderungen des ISA 600 unter Berücksichtigung nationaler Besonderheiten um.<sup>56</sup> Darüber hinaus hat der FAIT des IDW am 08.08.2012 die „IDW Stellungnahme zur

---

<sup>51</sup> Vgl. Kuhn/Stibi (2009), S. 1158; Veldkamp (2010), S. 792; Kirsch (2010), § 317 HGB, Rz. 63; Förtschle/Almeling (2012), § 317 HGB, Rz. 92.

<sup>52</sup> Die Konzernabschlüsse und -lageberichte deutscher kapitalmarktorientierter Unternehmen werden teilweise explizit unter ergänzender Beachtung der ISA geprüft: Eine Auswertung der Bestätigungsvermerke der Jahresfinanzberichte 2010/11 der DAX 30-Konzerne ergab, dass in 13 von 30 Fällen die Konzernabschlussprüfung unter Beachtung der IDW PS sowie unter ergänzender Beachtung der ISA durchgeführt wurde. Vgl. IDW PS 400.30a, 97a i. V. m. Anhang 4a i. d. F. vom 24.11.2010. Die Ergebnisse der Auswertung der Bestätigungsvermerke sind in der Anlage 1 dargestellt.

<sup>53</sup> Vgl. IFAC (2012), SMO 3, Tz. 12. Darüber hinaus haben sich u. a. die Big Four-Prüfungsgesellschaften durch ihre Mitgliedschaft im Forum of Firms (FoF) der IFAC verpflichtet, für die Prüfung von Jahresabschlüssen, welche außerhalb des Rechtsraums des Mandanten (z. B. für bedeutsame Kreditvergabe- oder Investitionsentscheidungen) verwendet werden (sog. *transnational audits*), über einen Prüfungsansatz zu verfügen, der den ISA entspricht. Vgl. IFAC (2011), FoF Constitution.4d. Zum FoF der IFAC vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 77 f.

<sup>54</sup> Vgl. Ruhnke (2006a), S. 1171; Marten/Köhler/Neubeck (2009), § 317 HGB, Rz. 175; Baetge/Stellbrink/Janko (2011), § 317 HGB, Rz. 129.

<sup>55</sup> IDW PS 320 n. F. wurde vom Hauptfachausschuss des IDW am 01.03.2012 verabschiedet und ist anzuwenden auf die Prüfung von Konzernabschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2011 beginnen. Vgl. IDW PS 320.7 n. F.

<sup>56</sup> Vgl. IDW PS 320.6 n. F. Beachtenswert ist, dass sich der Hauptfachausschuss des IDW bei der Transformation des ISA 600 dazu entschlossen hat, auch das „*Application and Other Explanatory Material*“ in Form von Anwendungshinweisen, die jedoch keine Anforderungen darstellen, mit in den IDW PS 320 n. F. aufzunehmen.

Rechnungslegung: Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse (IDW RS FAIT 4)<sup>57</sup> verabschiedet.<sup>58</sup>

Obleich die Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes auf die Konzernabschlussprüfung mit besonderen Problemen verbunden ist, waren zuvor in den deutschen fachtechnischen Prüfungsnormen mit Ausnahme von Regelungen zum Bestätigungsvermerk (IDW PS 400.88 ff.<sup>59</sup>) und zur Berichterstattung im Prüfungsbericht (IDW PS 450.118 ff.<sup>60</sup>) kaum konzernspezifische Prüfungsprobleme berücksichtigt.<sup>61</sup> IDW PS 320 i. d. F. vom 09.09.2009 befasste sich ausschließlich mit der Verwertung der Arbeit eines anderen externen Prüfers. Darüber hinaus beziehen sich IDW PH 9.200.1<sup>62</sup>, IDW PH 9.200.2<sup>63</sup> und IDW PH 9.400.8<sup>64</sup> auf ausgewählte konzernspezifische Fragestellungen.

Aufgrund der beabsichtigten Übernahme der ISA in europäisches Recht wird im Folgenden auf die ISA<sup>65</sup> (insbesondere auf ISA 600) anstelle der IDW PS Bezug genommen.

## 2.3 Anforderungen des ISA 600

### 2.3.1 Inhalt, Ziele und Konzeption von ISA 600

ISA 600 beschäftigt sich inhaltlich mit den Besonderheiten einer Konzernabschlussprüfung, insbesondere im Hinblick auf die Verwertung der Arbeit von anderen Prüfern (sog. Teilbereichsprüfer<sup>66</sup>). Schwerpunktmäßig bezieht sich ISA 600 auf:

---

<sup>57</sup> IDW RS FAIT 4 konkretisiert die aus den §§ 290 bis 315 HGB resultierenden Anforderungen an IT-gestützte Konsolidierungsprozesse und veranschaulicht insofern die in IDW RS FAIT 1 dargelegten Ordnungs- und Sicherheitsanforderungen für die softwaregestützte Konzernabschlusserstellung. Vgl. IDW RS FAIT 4.2.

<sup>58</sup> Die IDW RS stellen fachliche Äußerungen des IDW zu ausgewählten Fragen der Rechnungslegung dar, für die keine allgemeinen Rechnungslegungsstandards bestehen oder in denen existierende Normen auslegungsbedürftig sind. Vgl. *IDW* (2012), B 23.

<sup>59</sup> IDW Prüfungsstandard: „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“ i. d. F. vom 24.11.2010.

<sup>60</sup> IDW Prüfungsstandard: „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ i. d. F. vom 09.09.2010.

<sup>61</sup> Vgl. *Baetge/Stellbrink/Janko* (2011), § 317 HGB, Rz. 128.

<sup>62</sup> IDW Prüfungshinweis: „Pflichten des Abschlussprüfers des Tochterunternehmens und des Konzernabschlussprüfers im Zusammenhang mit § 264 Abs. 3 HGB“ i. d. F. vom 11.03.2010.

<sup>63</sup> IDW Prüfungshinweis: „Pflichten des Abschlussprüfers eines Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmens und des Konzernabschlussprüfers im Zusammenhang mit § 285 Nr. 17 HGB“ i. d. F. vom 27.11.2009.

<sup>64</sup> IDW Prüfungshinweis: „Prüfung einer vorläufigen IFRS-Konzerneröffnungsbilanz“ i. d. F. vom 01.03.2006.

<sup>65</sup> Sofern nicht anders angegeben, beziehen sich sämtliche Verweise auf die ISA auf den Stand April 2010 (entsprechend dem von der IFAC herausgegebenen „Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements – 2010 Edition“).

<sup>66</sup> Zur Definition eines Teilbereichs bzw. eines Teilbereichsprüfers vgl. Abschnitt 2.3.2.

- Art und Umfang der Prüfungshandlungen, die in Bezug auf die Rechnungslegungsinformationen von in den Konzernabschluss einbezogenen Teilbereichen zu tätigen sind, sowie mit in diesem Zusammenhang anzustellenden Wesentlichkeitsüberlegungen,
- Art und Umfang der in Bezug auf den Konsolidierungsprozess zu tätigen Prüfungshandlungen sowie
- Art und Umfang der Einbindung in die Tätigkeit von Teilbereichsprüfern, sofern deren Ergebnisse verwertet werden sollen.

Zentraler Leitgedanke des ISA 600 ist die Übertragung des in ISA 315 und ISA 330 verankerten risikoorientierten Prüfungsansatzes auf die Prüfung von Konzernabschlüssen. D. h., dass Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen (insbesondere in Bezug auf die in den Konzernabschluss einbezogenen Teilbereiche, einschließlich des Ausmaßes der Einbindung in die Tätigkeit eines Teilbereichsprüfers) in Abhängigkeit von den beurteilten Fehlriskiken, welche aus einem Teilbereich für den Konzernabschluss resultieren, variieren.<sup>67</sup>

Das besondere Augenmerk auf die Besonderheiten, die sich in Bezug auf die Verwertung der Arbeit von anderen Prüfern im Rahmen der Konzernabschlussprüfung ergeben, erklärt ISA 600.6 mit dem Entdeckungsrisiko.<sup>68</sup> Das Entdeckungsrisiko ist gem. ISA 200.13e<sup>69</sup> definiert als das Risiko, dass der Abschlussprüfer durch seine Prüfungshandlungen falsche Darstellungen in der Rechnungslegung nicht entdeckt, die entweder einzeln oder in der Summe mit anderen falschen Darstellungen wesentlich sind. Das Entdeckungsrisiko umfasst bei einer Konzernabschlussprüfung auch das Risiko, dass ein Teilbereichsprüfer (Einzelabschlussprüfer) eine falsche Darstellung in den Rechnungslegungsinformationen eines Teilbereichs, die zu einer wesentlichen falschen Darstellung im Konzernabschluss führen könnte, nicht entdeckt, sowie das Risiko, dass das Konzernprüfungsteam diese falsche Darstellung nicht aufdeckt.<sup>70</sup> Dem risikoorientierten Prüfungsansatz entspricht es, das Prüfungsrisiko durch geeignete Bestimmung von Art und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren. In Bezug auf die konzernspezifische Ausprägung des

---

<sup>67</sup> Vgl. *Gelhausen/Fey/Kämpfer* (2009), S 36.

<sup>68</sup> Zum Prüfungsrisikomodell vgl. Abschnitt 3.2.4.2.1.1.

<sup>69</sup> ISA 200 (revised 2008): „Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing“.

<sup>70</sup> Vgl. ISA 600.6.



Entdeckungsrisikos reagiert ISA 600 mit Vorgaben zur Einbindung des Konzernabschlussprüfers in die Arbeit des Teilbereichsprüfers.<sup>71</sup>

Die Ziele (*objectives*) des Konzernabschlussprüfers sind es gem. ISA 600.8:

1. zu entscheiden, ob er in der Funktion des Konzernabschlussprüfers tätig werden kann,
2. sich mit den Teilbereichsprüfern über den Umfang der zur Rechnungslegung der Teilbereiche durchzuführenden Tätigkeiten sowie über deren Feststellungen auszutauschen, und
3. ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Rechnungslegungsinformationen der Teilbereiche sowie den Konsolidierungsprozess zu gewinnen, um ein Prüfungsurteil darüber abgeben zu können, ob der Konzernabschluss in allen wesentlichen Belangen den maßgebenden Rechnungslegungsvorschriften entspricht.

### 2.3.2 Zentrale Begriffsdefinitionen

Für das Verständnis der Anforderungen (*requirements*) legt ISA 600.9 f. zentrale Begriffsdefinitionen wie folgt fest:

Ein Teilbereich (*component*) ist eine Unternehmenseinheit oder Geschäftstätigkeit, für die das Leitungsorgan des Konzerns oder des Teilbereichs Rechnungslegungsinformationen erstellt, die in den Konzernabschluss einzubeziehen sind (ISA 600.9a). Der Begriff des Teilbereichs umfasst dabei nicht nur rechtlich selbstständige Unternehmen (wie Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführte Unternehmen und assoziierte Unternehmen), sondern auch unselbstständige Unternehmensteile (wie z. B. Niederlassungen, Geschäftsbereiche oder Abteilungen). Dabei hat die Organisationsstruktur des Konzernberichtswesens Einfluss darauf, wie die Teilbereiche festgelegt werden. Erfolgt eine Organisation nach Funktion, Prozess, Produkt, Dienstleistung oder geographischen Standorten, so können dies Teilbereiche darstellen.<sup>72</sup> Es obliegt dem pflichtgemäßen Ermessen des Konzernprüfungsteams, aufbauend auf seinem Verständnis über die Organisation des Konzernberichtswesens, Teilbereiche zu identifizieren. Dabei sollte das Augenmerk möglichst auf Teilbereiche mit einem hohen Aggregationsniveau (z. B. auf einen Teilkonzern) gelenkt werden.<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> Vgl. Niehues (2006), S. 251; Ferlings/Poll/Schneiß (2007), S. 148 f.

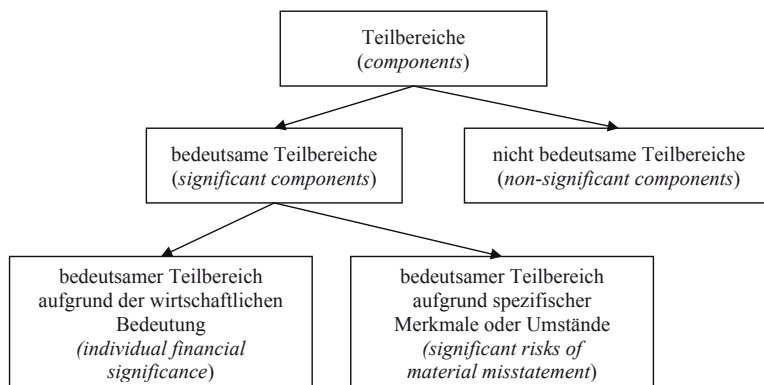
<sup>72</sup> Vgl. ISA 600.A2.

<sup>73</sup> Vgl. ISA 600.A3.

Gem. ISA 600.9m ist ein Teilbereich bedeutsam (*significant*), sofern eine der beiden folgenden Voraussetzungen gegeben ist:

- Der Teilbereich ist für sich genommen von wirtschaftlicher Bedeutung für den Konzern.
- Der Teilbereich enthält aufgrund spezifischer Merkmale oder Umstände wahrscheinlich bedeutsame Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss.

Abb. 1<sup>74</sup> zeigt die gem. ISA 600.9m zu unterscheidenden Teilbereiche.



**Abb. 1: Teilbereiche gem. ISA 600.9b**

Im Rahmen der Beurteilung, ob ein Teilbereich für sich genommen von wirtschaftlicher Bedeutung für den Konzern ist, kann das Konzernprüfungsteam auf prozentuale Grenzwerte geeigneter Bezugsgrößen (wie z. B. Vermögensposten, Schulden, Cashflows, Gewinn oder Umsatz) zurückgreifen.<sup>75</sup> Dabei schlägt ISA 600.A5 einen prozentualen Grenzwert von 15 % der gewählten Bezugsgröße vor, verweist jedoch darauf, dass in Abhängigkeit von den jeweiligen Merkmalen und Umständen des Konzerns auch ein höherer oder niedrigerer Prozentsatz angemessen sein kann.

Bedeutsame Teilbereiche sind ferner solche, die aufgrund ihrer spezifischen Merkmale oder Umstände wahrscheinlich bedeutsame Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss beinhalten. Z. B. kann von einem Teilbereich, der konzernweit das Fremdwäh-

<sup>74</sup> Vgl. IDW PS 320.A4 n. F.

<sup>75</sup> Vgl. ISA 600.A5.

Das Aussagenkonzept der IFAC

Eine theoretische und empirische Analyse der Eignung  
des Aussagenkonzepts für die Prüfung der  
Schuldenkonsolidierung und der  
Zwischenergebniseliminierung

Canitz, I.

2013, XXVI, 433 S. 10 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-02945-6