

Unternehmensüberwachung

Die Grundlagen betriebswirtschaftlicher Kontrolle, Prüfung und Aufsicht

von
Prof. Dr. Carl-Christian Freidank

1. Auflage

Unternehmensüberwachung – Freidank

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Buchführung und Bilanzierung – Kostenrechnung und Controlling –
Rechnungswesen und Controlling

Verlag Franz Vahlen München 2012

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3710 2

beck-shop.de

Vahlens Handbücher
der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

beck-shop.de

beck-shop.de

Unternehmensüberwachung

Die Grundlagen betriebswirtschaftlicher Kontrolle,
Prüfung und Aufsicht

von

Dr. habil. Carl-Christian Freidank
o. Universitätsprofessor für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Revisions- und Treuhandwesen
an der Universität Hamburg, Steuerberater

unter Mitarbeit von

Dr. Remmer Sassen
wissenschaftlicher Mitarbeiter am
Lehrstuhl für Revisions- und Treuhandwesen
an der Universität Hamburg

Verlag Franz Vahlen München

beck-shop.de

VERLAG
VAHLEN
MÜNCHEN
www.vahlen.de

ISBN 978-3-8006-3710-2

© 2012 Verlag Franz Vahlen GmbH
Wilhelmstr. 9, 80801 München
Satz: Jung Crossmedia Publishing GmbH,
Gewerbestr. 17, 35633 Lahnau
Druck und Bindung: Beltz Bad Langensalza GmbH
Neustädter Str. 1–4, 99947 Bad Langensalza

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

beck-shop.de

Vorwort

Das **Lehrbuch** richtet sich an **Studierende** und **Dozenten** der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften an Universitäten, Fachhochschulen sowie Berufs-, Wirtschafts- und Verwaltungsakademien, die an einer grundlegenden Einführung in das Gebiet der nationalen und internationalen Unternehmensüberwachung interessiert sind. Weiterhin spricht die Abhandlung auch **Praktiker des Prüfungs-, Rechnungs-, Finanz- und Beratungswesens, Controller** sowie **Aufsichts- und Beiräte** an, die ihre Kenntnisse auf diesem Fachgebiet auffrischen oder vertiefen wollen. Schließlich ist die Schrift im besonderen Maße für die Vorbereitung auf die **Prüfungen der wirtschafts- und steuerberatenden Berufe** sowie des **CIA-Examens** geeignet. Im Gesamtbild decken die behandelten Themengebiete den **elementaren Lehrstoff** ab, der an Universitäten, Fachhochschulen, Berufs-, Wirtschafts- und Verwaltungsakademien im Bachelor-, Master- und Diplomstudiengang zu dem in Rede stehenden Thema vermittelt wird.

Das in **drei Teile** untergliederte Lehrbuch beabsichtigt, das komplexe Gebiet der nationalen und internationalen Unternehmensüberwachung, das sich auf allen Wissenschafts- und Praxisebenen der Betriebswirtschaftslehre zwischenzeitlich als klar abgrenzbares Fach etabliert hat, durch eine Aufspaltung in die Bereiche **Kontrolle, Prüfung und Aufsicht** dem Leser näher zu bringen. Während der **Erste Teil** einführenden Charakter trägt und das **begriffliche, theoretische und konzeptionelle Fundament** der Unternehmensüberwachung aufzeigt, ist der **Zweite Teil** ausschließlich der **betriebswirtschaftlichen Unternehmenskontrolle** gewidmet. Der **Dritte Teil** beschäftigt sich sodann umfassend mit der **betriebswirtschaftlichen Prüfung**, die im Rahmen des Lehrbuchs aufgrund ihrer hohen Bedeutung in Wissenschaft und Praxis den breitesten Raum einnimmt. Aufgrund der vielfältigen Interdependenzen zwischen Kontrolle, Prüfung und Aufsicht wird dem letzten Bereich kein eigenständiger Bearbeitungsteil zugewiesen. Elementare **wechselseitige Beziehungen** zwischen Kontrolle und Prüfung einerseits und Aufsicht andererseits werden deshalb im Rahmen des **Zweiten und Dritten Teils** explizit herausgestellt.

Die nationalen und internationalen Bestrebungen zur Optimierung des Systems der Unternehmensüberwachung üben **bedeutende Reformeinflüsse** auf die Gebiete der Kontrolle, Prüfung und Aufsicht aus. Vor diesem Hintergrund beabsichtigt die Abhandlung aufzuzeigen, wie sich die Rolle der Unternehmensüberwachung aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Theorie und Praxis gegenwärtig darstellt und künftig weiterentwickeln wird. Der Verfasser hat sich bemüht, den Literatur- und Rechtsstand bis Ende Oktober 2011 zu berücksichtigen; zu diesem Zeitpunkt wurde das Manuskript geschlossen.

Der Verfasser dankt zunächst **Herrn Dr. Remmer Sassen** für die formelle und materielle Mitarbeit bei der Erstellung des Manuskripts und der Druckfahnenkorrektur. Herr Dr. Sassen hat durch seinen Sachverstand, seine Akribie und seinen Einsatz entscheidend zur Erstellung des Lehrbuchs in der vorliegenden Form beigetragen. Ein

besonderer Dank geht an **Frau Inga Bethmann, B.Sc.**, und **Herrn Maximilian Behrmann, B.Sc.**, für die intensive und zuverlässige redaktionelle Unterstützung. Außerdem haben **Frau Hermine Werner**, **Frau Angelika Ohm** und **Frau Brigitte Anders** die Druckvorlagen mit vorbereitet. Schließlich gilt der Dank **Herrn Dennis Brunotte** vom Verlag Vahlen in München für die außerordentlich gute Zusammenarbeit bei der Publikation des Lehrbuchs.

Hamburg im November 2011

Carl-Christian Freidank

beck-shop.de

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Symbolverzeichnis	XXV
Abbildungsverzeichnis	XXIX
Erster Teil: Einführung, Begriffsklärung und Systematisierung	1
I. Stellung der Überwachungslehre im Kontext der Betriebswirtschaftslehre ..	3
II. Grundlagen der Überwachungslehre	6
Zweiter Teil: Betriebswirtschaftliche Kontrolle	39
I. Unternehmenspolitik und Kontrolle	41
II. Internes Kontrollsystem	51
III. Risikomanagement und Risikocontrolling	58
IV. Aufbau und Einsatz von Kontrollrechnungen	90
Dritter Teil: Betriebswirtschaftliche Prüfung	117
I. Grundlagen der Prüfungslehre	119
II. Ausgewählte Prüfer und Prüfungsorgane	148
III. Periodische Vorbehaltsprüfungen privatrechtlicher Unternehmen	234
IV. Periodische Vorbehaltsprüfungen von Konzernen	318
V. Sonderprüfungen	354
Literaturverzeichnis	413
Stichwortverzeichnis	459

beck-shop.de

beck-shop.de

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Symbolverzeichnis	XXV
Abbildungsverzeichnis	XXIX
Erster Teil: Einführung, Begriffsklärung und Systematisierung	1
I. Stellung der Überwachungslehre im Kontext der Betriebswirtschaftslehre	3
II. Grundlagen der Überwachungslehre	6
A. Kybernetische Erklärungsmodelle	6
B. Bedeutung der Principal Agent-Theorie	9
C. Analyse des Überwachungsbegriffs	11
D. Corporate Governance	15
E. Überwachungssysteme	19
1. Allgemeine Strukturierung	19
2. Risikomanagementsystem (RMS)	21
3. Dual- und Boardsystem	24
4. Enforcement i. e. S.	26
5. Überwachungssystem einer Aktiengesellschaft	28
F. Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensüberwachung	32
1. Strukturierung und Ermittlung	32
2. Bedeutung des Corporate Governance Kodex	35
G. Zusammenfassung	36
Zweiter Teil: Betriebswirtschaftliche Kontrolle	39
I. Unternehmenspolitik und Kontrolle	41
A. Zielsystem als Ausgangspunkt	41
B. Verknüpfung von Planung und Kontrolle	46
C. Strukturen betriebswirtschaftlicher Kontrollen	47
II. Internes Kontrollsystem	51
A. Traditioneller Ansatz	51
B. Angelsächsischer Control-Ansatz	52
C. Konzeptionierung des Controlling	54
1. Entwicklungslinien	54
2. Rationalitätssicherung und Unternehmensführung	56

III. Risikomanagement und Risikocontrolling	58
A. Überblick	58
1. Rechtliche Rahmenbedingungen	58
2. Risikomanagement und Unternehmenspolitik	60
3. Überwachungsfunktion des Aufsichtsrats	62
B. Darstellung spezifischer Risiken	65
1. Grundlegendes	65
2. Produktionsrisiken	66
3. Logistikerisiken	68
4. Risiken in Forschung und Entwicklung	70
C. Prozess des Risikomanagements	72
1. Ziele und Risikostrategien	72
2. Risikoidentifikation und -analyse	73
3. Risikobewertung	74
4. Risikosteuerung	77
4.1 Allgemeiner Überblick	77
4.2 Methoden des Kostenmanagements als Instrumente einer aktiven Risikopolitik	80
4.2.1 Systematisierung	80
4.2.2 Produkt- und Prozess(kosten)management	81
4.2.3 Kostenstrukturmanagement	82
4.2.4 Übergeordnete Konzepte	84
5. Risikocontrolling und Risikoreporting	86
D. Zusammenfassung	88
IV. Aufbau und Einsatz von Kontrollrechnungen	90
A. Rahmenbedingungen	90
B. Abweichungssystematisierung	91
C. Kosten- und Erlöskontrollen als ausgewählte Anwendungsfälle	95
1. Basiskonzept der flexiblen Plankostenrechnung	95
1.1 Standardform auf Vollkostenbasis	95
1.2 Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnungen	103
2. Abweichungen höheren Grades	109
2.1 Darstellung der Grundproblematik	109
2.2 Ergebnis	115
Dritter Teil: Betriebswirtschaftliche Prüfung	117
I. Grundlagen der Prüfungslehre	119
A. Historischer Aufriss	119
1. Entwicklung des Prüfungswesens	119
2. Akademisierung in Deutschland	122
B. Überblick über die Erkenntnisziele und -objekte	124
1. Einführung	124
2. Neuere Prüfungstheorien	127
2.1 Kybernetischer oder regelungstheoretischer Ansatz	127
2.2 Messtheoretischer Ansatz	128
2.3 Verhaltensorientierter Ansatz	132

2.4	Spieltheoretischer Ansatz	133
2.5	Stewardship Ansatz	136
C.	Prozesse der Prüfung	138
1.	Unterscheidungskriterien	138
2.	Modelle des Prüfungsablaufes	140
3.	Kernprozesse der Jahresabschlussprüfung	143
3.1	Systematisierung	143
3.2	Beschaffung prüfungsrelevanter Informationen	143
3.3	Verarbeitung und Abgabe von Informationen	145
II.	Ausgewählte Prüfer und Prüfungsorgane	148
A.	Profession des qualifizierten Prüfers	148
1.	Entwicklung des Prüferberufes	148
2.	Beruf des Wirtschaftsprüfers aus nationaler und internationaler Sicht	151
2.1	Deutsches Berufsbild	151
2.1.1	Berufszugang	151
2.1.1.1	Überblick	151
2.1.1.2	Berufsqualifizierende Masterstudiengänge	153
2.1.2	Berufsaufgaben	161
2.1.3	Berufsgrundsätze	162
2.1.4	Berufsaufsicht und Standesorganisation	163
2.2	Internationale Einflüsse	167
B.	Revisions- und Treuhandbetriebe	173
1.	Grundlegendes	173
2.	Betriebswirtschaftliche Aspekte	175
2.1	Größe, Konzentration und Internationalisierung	175
2.2	Mitarbeiterauswahl und -fortbildung	177
2.3	Organisation	178
2.4	Auftragsannahme und -abwicklung	180
2.5	Kostenstruktur und Honorargestaltung	181
C.	Prüfungsverbände	184
1.	Genossenschaftliche Prüfungsverbände	184
1.1	Allgemeines	184
1.2	Charakterisierung der Prüfungsverbände	185
1.3	Genossenschaftliche Prüfung im Einzelnen	187
1.3.1	Prüfungsziele	187
1.3.2	Prüfungsobjekte	187
1.3.3	Berichterstattung	190
2.	Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände	191
2.1	Einführung	191
2.2	Prüfungs- und Berichterstattungspflichten der Verbandsrevision	192
2.2.1	Handelsrechtliche Regelungen	192
2.2.2	Erweiterte Jahresabschlussprüfung	192
2.2.3	Besondere Prüfungen	194
D.	Prüfungsorgane der öffentlichen Verwaltung	195
1.	Außenprüfung der Finanzverwaltung	195
1.1	Allgemeines	195

1.2	Organisation der Außenprüfung	197
1.3	Planung, Durchführung und Berichterstattung	198
2.	Staatliche Rechnungshöfe	203
2.1	Grundlegendes	203
2.2	Prüfungsaufgaben im Einzelnen	204
3.	Kommunale Rechnungsprüfungsämter	207
E.	Interne Revision	208
1.	Begriffsbestimmung	208
2.	Prüfungs- und Beratungsaufgaben	209
3.	Aufbau- und Ablauforganisation	210
3.1	Grundlegendes	210
3.2	Revisionsplanung	213
3.3	Revisionsdurchführung und -nachscha	216
4.	Berufsverbände und ihre Revisionsgrundsätze	219
5.	Zusammenfassung	224
F.	Umweltbetriebsprüfer und Umweltgutachter	225
1.	Struktur des Umwelt-Audit	225
2.	Ökologieorientiertes Auditing als Aufgabe der Internen Revision	227
3.	Anforderungsprofil des Umweltgutachters	228
4.	Aufsichtssystem	230
5.	Elementare Prüfungsaufgaben des Umweltgutachters	231
III.	Periodische Vorbehaltsprüfungen privatrechtlicher Unternehmen	234
A.	Abgrenzung von anderen Prüfungen	234
B.	Wichtige Reformen von Rechnungslegung und Prüfungswesen	234
C.	Handelsrechtliche Pflichtprüfungen privater Unternehmen	239
1.	Einführung	239
1.1	Kreis der prüfungspflichtigen Unternehmen	239
1.2	Objekte und Umfang der Abschlussprüfung	243
1.3	Subjekte der Abschlussprüfung	250
1.4	Wahl und Bestellung des Abschlussprüfers	251
1.5	Prüfungsauftrag und -vertrag	253
1.6	Prüfungszeitraum	255
1.7	Abschlussprüfung, -billigung und -feststellung	257
1.8	Prüfungsergebnis	260
1.9	Haftung des Abschlussprüfers	264
2.	Prüfung der außerbuchhalterischen Bereiche	267
3.	Prüfung des Internen Kontrollsystems (IKS)	270
4.	Prüfung der Buchführung	272
5.	Abschluss- und Lageberichtsprüfung	276
5.1	Allgemeines	276
5.2	Einführung in die Prüfungstechnologie	277
5.2.1	Systematisierung der Prüfungsmethoden	277
5.2.2	Prüfungsansätze	282
5.2.2.1	Traditioneller Prüfungsansatz	282
5.2.2.2	Risikoorientierter Prüfungsansatz	283
5.2.3	Einzelfallprüfungen im Jahresabschluss und Lagebericht	290

5.2.3.1	Prüfung der Bilanz	290
5.2.3.2	Prüfung der Gewinn- und Verlustrechnung	293
5.2.3.3	Prüfung des Anhangs	299
5.2.3.4	Prüfung von Kapitalflussrechnung, Eigenkapital- spiegel und Segmentberichterstattung	302
5.2.3.5	Prüfung des Lageberichts	307
5.2.3.6	Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten	312
6.	Prüfung des RMS bei börsennotierten Aktiengesellschaften	314
7.	Dokumentation der Prüfung	316
IV.	Periodische Vorbehaltsprüfungen von Konzernen	318
A.	Einführung	318
B.	Rechtliche Grundlagen zur Konzernrechnungslegung und -prüfung	319
1.	Zum Begriff des Konzerns	319
2.	Handelsgesetzbuch und Publizitätsgesetz	320
3.	Aktiengesetz	322
4.	International Financial Reporting Standards (IFRS)	323
5.	IDW Prüfungsstandards und International Standards on Auditing (ISAs)	324
C.	Objekte der Konzernabschlussprüfung	325
1.	Einzelabschlüsse als Grundlagen des Konzernabschlusses	325
2.	Konzernabschluss	328
3.	Konzernlagebericht	331
4.	Weitere Prüfungsobjekte	332
D.	Prozess der Konzernabschlussprüfung	333
1.	Bestellung des Abschlussprüfers	333
2.	Gegenstand und Umfang der Prüfung	334
2.1	Prüfungsgrundsätze und Prüfungstechnik	334
2.2	Wichtige Prüffelder	336
2.2.1	Einbezogene Jahresabschlüsse	336
2.2.2	Konzernabschluss	337
2.2.3	Konzernlagebericht	342
3.	Konzernprüfungsbericht	343
4.	Bestätigungsvermerk	344
5.	Haftung des Konzernabschlussprüfers	346
E.	Prüfung des Abhängigkeitsberichts	346
1.	Funktionen des Abhängigkeitsberichts	346
2.	Aufstellungs-, Prüfungspflicht und Prüfungsgegenstand	347
3.	Prüfungsergebnis	348
F.	Weitere Prüfungsobjekte	349
1.	Interne Revision	349
2.	Aufsichtsrat	350
3.	Außenprüfung	352
G.	Zusammenfassung und Ausblick	352
V.	Sonderprüfungen	354
A.	Grundlegendes	354
B.	Aktienrechtliche Sonderprüfungen	355

1. Vorgeschriebene Sonderprüfungen	355
1.1 Gründungs- und Nachgründungsprüfung	355
1.1.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	355
1.1.2 Prüfungsobjekte	358
1.1.3 Prüfungsergebnis	359
1.2 Sonderprüfungen bei Kapitalerhöhungen	360
1.2.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	360
1.2.2 Prüfungsobjekte	361
1.2.3 Prüfungsergebnis und Unterschiede	362
1.3 Abwicklungsprüfung	363
1.3.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	363
1.3.2 Prüfungsobjekte und Prüfungsergebnis	364
1.4 Squeeze Out-Prüfung	365
1.4.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	365
1.4.2 Prüfungsobjekte und Prüfungsergebnis	365
1.4.3 Analogien und Folgewirkungen	366
1.5 Vertragsprüfung	368
1.5.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	368
1.5.2 Prüfungsobjekt und Analogien	368
1.6 Eingliederungsprüfung	369
1.6.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	369
1.6.2 Prüfungsobjekt und Analogien	370
2. Vorgesehene Sonderprüfungen	370
2.1 Allgemeine Sonderprüfungen	370
2.1.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	370
2.1.2 Prüfungsobjekte	372
2.1.3 Prüfungsergebnis und Folgewirkungen	374
2.2 Sonderprüfung nach § 258 AktG	375
2.2.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	375
2.2.2 Prüfungsobjekte	376
2.2.3 Prüfungsergebnis und Analogien	378
2.2.4 Folgewirkungen	381
2.3 Sonderprüfung nach § 315 AktG	382
2.3.1 Ziele und gesetzliche Rahmenbedingungen	382
2.3.2 Prüfungsobjekte und Prüfungsergebnis	383
C. Weitere Sonderprüfungen	384
1. Umwandlungsprüfungen	384
1.1 Umwandlungsarten	384
1.2 Verschmelzungsprüfung	386
1.2.1 Umwandlungsbedingte Prüfungen	386
1.2.2 Umwandlungsveranlasste Prüfungen	388
1.3 Spaltungsprüfung	390
1.4 Formwechselprüfung	392
2. Sanierungsprüfungen	393
2.1 Unternehmenskrisen als Prüfungs-, Beratungs- und Begutachtungsobjekte	393
2.2 Prüfung der Fortführungsprognose	394

2.2.1 Grundlegendes	394
2.2.2 Zahlungsunfähigkeitsprüfung	394
2.2.3 Überschuldungsprüfung	395
2.3 Sanierungsprüfung als Beratungs- und Begutachtungsaufgabe .	397
3. Prospektprüfung	399
4. Due Diligence-Prüfung	400
5. Compliance- und Vergütungsprüfung	405
5.1 Grundlegendes	405
5.2 Prüfung des Compliance Management Systems	406
5.3 Prüfung der Vergütung des Vorstands und des Aufsichtsrats ...	407
Literaturverzeichnis	413
Stichwortverzeichnis	459

beck-shop.de