

Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IFRS

Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten –
mit über 195 Abbildungen

von

Univ.-Prof. em. Dr. Dr. h.c. Rudolf Federmann
Steuerberater

vormals Professor der Betriebswirtschaftslehre
Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Helmut-Schmidt-Universität/
Universität der Bundeswehr Hamburg

und

Univ.-Prof. Dr. Stefan Müller
Professur für Betriebswirtschaftslehre,
insbes. Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfungswesen
Helmut-Schmidt-Universität/
Universität der Bundeswehr Hamburg

13., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 13. Auflage	V
Abbildungsverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
A. Grundlagen der Bilanzierung	1
I. Bilanz und Bilanzierung – Begriffe und Abgrenzungen	1
II. Bilanzarten nach Handels- und Steuerrecht sowie IFRS	5
1. Bilanzarten nach Handelsrecht	5
2. Bilanzarten nach Steuerrecht	8
3. Bilanzen nach IFRS	12
III. Bilanzen als Teil der Rechnungslegung	12
1. Bilanzen als Teil der Unternehmensrechnung	12
2. Die Handelsbilanz als Bestandteil der HGB-Rechnungslegung	14
3. Die Steuerbilanz als Bestandteil der steuerlichen Gewinnermittlung ...	14
4. Die IFRS-Bilanz als Bestandteil der IFRS-Rechnungslegung	16
5. Vergleichender Überblick der Instrumente der Rechnungslegung	19
IV. Zwecke und Ziele der Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht sowie IFRS	19
1. Bilanzen im interessenpluralistischen Spannungsfeld	19
a) Die typischen Bilanzinteressen der Normensetzer	20
aa) Rechtspolitische Funktionen	20
ab) Wirtschafts-, finanz- und sozialpolitische Funktionen	21
ac) Bilanzfunktion privater Standardsetter	22
b) Die typischen Bilanzinteressen der Rechnungslegungsadressaten ...	23
ba) Die typischen Bilanzinteressen der Eigner	24
bb) Die typischen Bilanzinteressen der Gläubiger	25
bc) Die typischen Bilanzinteressen der Arbeitnehmer	26
bd) Die typischen Bilanzinteressen der Marktpartner	26
be) Die typischen Bilanzinteressen des Fiskus	27
bf) Die typischen Bilanzinteressen der Öffentlichkeit	28
c) Die typischen Bilanzinteressen der Unternehmensführung	28
2. Bestimmung der Zwecke der Bilanzierung	30
a) Zwecke der HGB-Handelsbilanz	31
aa) Regelung von Informationsinteressen	31
ab) Regelung von Finanzinteressen	32
b) Besonderheiten der Rechnungslegungszwecke nach IFRS	37
c) Zwecke der Steuerbilanz	39
d) Synopse der Bilanzzwecke nach HGB, IFRS und EStG	42

V. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung	42
1. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung nach Handelsrecht	42
a) Allgemeine Bilanzierungsvorschriften, die an die Kaufmanns- eigenschaft anknüpfen	43
b) Bilanzierungsvorschriften, die an bestimmte Rechtsformen und Unternehmensgrößen anknüpfen	47
ba) Bilanzierungsvorschriften für typische Personenunternehmen ..	48
bb) Bilanzierungsvorschriften für atypische Personenhandels- gesellschaften	50
bc) Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften	52
bca) Kapitalgesellschaften allgemein	52
bcb) Besondere Bilanzierungsvorschriften für Aktien- gesellschaften	55
bcc) Besondere Bilanzierungsvorschriften für KGaA	56
bcd) Besondere Bilanzierungsvorschriften für GmbH	57
bce) Besondere Bilanzierungsvorschriften für Genossenschaften	57
c) Bilanzierungsvorschriften für unselbständige Organisationseinheiten	58
d) Regelungen der Bilanzierungskompetenzen	58
da) Bilanzaufstellungskompetenzen	59
db) (Interne) Bilanzprüfungskompetenz	60
dc) Bilanzfeststellungskompetenz	61
dd) Ergebnisverwendungskompetenz	62
de) Überblick der formellen und materiellen Bilanzierungs- kompetenzen	63
e) Überblick der Rechtsform-, Unternehmensgrößen- und Kapital- marktabhängigkeit der Rechnungslegung	66
f) Bilanzierungsvorschriften, die an bestimmte Unternehmens- gegenstände anknüpfen	68
2. Besondere rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung für kapitalmarktorientierte Unternehmen	68
a) Erweiterte Pflichten nach HGB	68
aa) Einordnung als großes Unternehmen	68
ab) Erweiterung der Rechnungslegungsinstrumente	69
ac) Bilanzzeit	69
b) Erweiterte Pflichten nach Börsenrecht	69
ba) Börsen-Zulassungsbedingungen	69
bb) Zulassungsfolgepflichten	69
bba) Jahresfinanzbericht	70
bbb) Halbjahresfinanzbericht	70
c) Erweiterte Pflichten nach den Börsenordnungen	71
ca) General Standard	71
cb) Prime Standard	71
cc) Entry Standard	71
d) Anforderungen ausländischer Börsen	72
3. Nationale und internationale Rechnungslegungsstandards	72
a) Allgemeines zu Rechnungslegungsstandards	72

b) Nationale Rechnungslegungsstandards	74
ba) Deutsche Rechnungslegungsstandards (DRS)	
und Interpretationen	74
baa) Der Standardsetter DRSC	74
bab) Der Standardsetzungsprozess	77
bac) Die Bedeutung der DRS	77
bad) Bilanzierungsrelevante DRS und RIC	78
bb) IDW-Rechnungslegungsstandards (IDW-RS) und Rechnungs-	
legungshinweise (IDW-RH)	79
bba) Der Standardsetter Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)	79
bbb) Der Standardsetzungsprozess	80
bbc) Die Bedeutung der IDW-Verlautbarungen zur Rechnungs-	
legung	80
bc) Deutscher Corporate Governance Kodex	83
bd) US-GAAP	84
c) Internationale Rechnungslegungsstandards IFRS	84
ca) IFRS als Rechnungslegungsstandards	84
cb) Der Standardsetter IASB	87
cc) Der Standardsetzungsprozess (due prozess)	89
cd) Der EU-Anerkennungsprozess (Endorsement)	90
ce) Aufbau der Standards und Interpretationen	93
cf) Bedeutung der internationalen Rechnungslegungsstandards	95
cg) Bilanzierungsrelevante IFRS und Interpretationen	96
4. Rechtliche Grundlagen der Bilanzierung nach Steuerrecht	99
a) Gesetzliche Vorschriften zur steuerlichen Bilanzierung	100
aa) Allgemeine gesetzliche Vorschriften	100
ab) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für natürliche	
Personen	100
ac) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für Personen-	
handelsgesellschaften	105
ad) Steuerrechtliche Bilanzierungsvorschriften für Kapital-	
gesellschaften und Genossenschaften	109
ae) Bilanzierungsvorschriften für unselbständige Organisations-	
einheiten (Betriebsstätten)	110
b) Steuerliche Verwaltungsanweisungen	114
ba) Verwaltungsanweisungen	114
bb) Arten bilanzierungsrelevanter Verwaltungsanweisungen	114
bc) Bedeutung der steuerlichen Verwaltungsanweisungen	114
bd) Wichtige bilanzierungsrelevante Verwaltungsanweisungen	115
VI. Die Verletzung von Bilanzierungsnormen und deren Folgen	118
1. Bilanzierungsverstöße	118
2. Die Verletzung handels- und kapitalmarktrechtlicher Bilanzierungs-	
normen und ihre Folgen	120
a) Bilanzierungsverstöße und ihre Folgen bei allen Bilanzierenden	120
aa) Bilanzierungsverstöße im Zusammenhang mit einer	
Unternehmenskrise	120

ab) Bilanzierungsverstöße im Zusammenhang mit anderen Straftaten	122
ac) Sonstige Folgen von Bilanzierungsverstößen	122
b) Besondere Bilanzierungsverstöße und ihre Folgen bei Kapitalgesellschaften	123
ba) Bei allen Kapitalgesellschaften	123
baa) Aufstellungs- und Feststellungsverstöße	123
bab) Prüfungsverstöße	124
bac) Offenlegungsverstöße	124
bad) Nichtigkeit des Jahresabschlusses und Nichtigkeitsfolgen	128
bae) Sonstige Folgen	130
bb) Besonderheiten bei Aktiengesellschaften	130
bc) Besonderheiten bei GmbH	131
c) Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften & Co.	131
d) Besonderheiten bei Genossenschaften	131
e) Besonderheiten bei PublG-Unternehmen	132
f) Besonderheiten bei Unternehmen bestimmter Geschäftszweige ...	132
g) Besonderheiten bei kapitalmarktorientierten Unternehmen	132
ga) Das deutsche Enforcement-Verfahren	132
gb) Unterlassene oder falsche Entsprechenserklärung	135
gc) Unterlassene oder unrichtige Angabe des Bilanzzeids	135
gd) Verstöße bei der Finanzberichterstattung	137
ge) Kurs- und Marktpreismanipulation	138
gf) Erweiterung des Ordnungsgeldrahmens bei Offenlegungsverstößen	138
gg) Sonstige Folgen	138
3. Die Verletzung von IFRS und ihre Folgen	139
4. Synopse der Folgen von Verstößen gegen handels- und kapitalmarktrechtliche Bilanzierungsnormen	139
5. Die Folgen der Verletzung steuerrechtlicher Bilanzierungsvorschriften	144
VII. Bilanzrecht und Bilanztheorien	147
1. Die Bedeutung von Bilanztheorien	147
2. Grundzüge einiger Bilanzauffassungen	148
a) Statische Bilanzauffassungen	148
b) Dynamische Bilanzauffassungen	150
c) Organische Bilanzauffassung	151
d) Neuere Bilanzauffassungen	151
e) Das Konzept der integrierten Berichterstattung	153
3. Bilanztheoretische Würdigung der HGB-Handelsbilanz	153
4. Bilanztheoretische Würdigung der IFRS-Bilanz	156
5. Bilanztheoretische Würdigung der Steuerbilanz	157

B. Prinzipien der Bilanzierung	161
I. Allgemeines und Überblick	161
II. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)	163
1. Allgemeines zu den GoB	163
a) Begriff und Umfang der GoB	163
b) Die Rechtsnatur und Ermittlung der GoB	165
2. Grundsätze zeitgerechter Bilanzierung	170
a) Der Grundsatz zeitgerechter Bilanzaufstellung (Aufstellungsprinzip)	170
b) Das Stichtagsprinzip	172
c) Das Periodisierungsprinzip	174
d) Das Erhellungsprinzip	175
3. Das Nominalwertprinzip und seine bilanziellen Ausprägungen	177
a) Das Nominalwertprinzip	177
b) Das Prinzip nomineller Kapitalerhaltung	177
c) Das Anschaffungs-/Herstellungskostenprinzip und das pagatorische Prinzip	178
4. Der Grundsatz der Unternehmensfortführung (Fortführungsprinzip) ...	179
5. Die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit	180
a) Der Grundsatz der Klarheit	180
b) Der Grundsatz der Übersichtlichkeit	181
6. Die Einzelabbildungsgrundsätze	182
a) Bedeutung der Einzelabbildungsgrundsätze	182
b) Der Grundsatz der Einzelbilanzierung	182
c) Der Grundsatz der Einzelbewertung	184
d) Der Grundsatz des Einzelausweises (Saldierungsverbot)	185
7. Der Grundsatz der Bilanzwahrheit	186
a) Allgemeines	186
b) Der Grundsatz der Richtigkeit (insbes. der Vollständigkeit)	188
c) Der Grundsatz der Wahrhaftigkeit (Willkürfreiheit)	189
8. Die Grundsätze des Bilanzenzusammenhanges (Bilanzkontinuität) ...	190
a) Der Grundsatz der Bilanzidentität	191
b) Die Grundsätze der Bilanzenstetigkeit	192
ba) Der Grundsatz formeller Bilanzenstetigkeit	192
bb) Die Grundsätze materieller Bilanzenstetigkeit	193
bba) Der Grundsatz der Ansatzstetigkeit (-kontinuität)	193
bbb) Der Grundsatz der Bewertungsmethodenstetigkeit (-kontinuität)	194
9. Das Vorsichtsprinzip und seine Ausprägungen	195
a) Das allgemeine Vorsichtsprinzip	195
b) Das Prinzip der Vorsicht i.e.S.	197
c) Das Realisationsprinzip	198
d) Das Imparitätsprinzip	201
e) Das Niederstwertprinzip	201
f) Das Höchstwertprinzip	203
10. Wirtschaftlichkeitsgrundsätze	203

a) Der Grundsatz wirtschaftlicher Zurechnung	203
b) Die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und der Wesentlichkeit	204
c) Der Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte	206
III. Besondere handelsrechtliche Grundsätze	207
1. Das Prinzip privatrechtlicher Gestaltungsfreiheit	207
2. Das Prinzip der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht	207
3. Das Prinzip der Darstellung der tatsächlichen Lageverhältnisse	209
IV. Besondere steuerrechtliche Grundsätze	211
1. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung	211
2. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung	212
3. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und seine Bedeutung für die steuerliche Bilanzierung	213
4. Das (steuerbilanzielle) Trennungsprinzip	214
5. Der Fremdvergleichsgrundsatz (dealing at arm's length-Prinzip)	215
6. Der Grundsatz periodengerechter Gewinnermittlung	216
7. Grundsatz der Maßgeblichkeit	217
a) Allgemeines	217
b) Das allgemeine Maßgeblichkeitsprinzip	218
ba) Inhalt und Rechtsgrundlagen	218
bb) Zweck und Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips	218
bc) Voraussetzungen des Maßgeblichkeitsprinzips	219
bd) Begrenzungen des Maßgeblichkeitsprinzips	220
be) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten	221
bf) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten	223
bg) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Bewertung	224
bh) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei handelsrechtlichen Bewertungswahlrechten	224
bi) Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei steuerrechtlichen Wahlrechten	225
c) Die Spezialmaßgeblichkeit für Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken	227
d) „Verlängerte Maßgeblichkeit“ ins Bewertungsrecht	228
e) Maßgeblichkeitsgrundsatz und Internationalisierung der Rechnungslegung	230
V. Prinzipien der IFRS-Rechnungslegung	230
1. Allgemeines und Überblick	230
2. Oberster Rechnungslegungszweck: Grundsatz der Entscheidungs- nützlichkeit (decision usefulness)	233
3. Konzeptioneller Grundsatz: Grundsatz der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (true and fair view/fair presentation) der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage	233

4. Grundlegende Annahmen (basic assumptions)	236
a) Grundsatz der Periodenabgrenzung (accrual basic, matching principle)	236
b) Grundsatz der Unternehmensfortführung (going concern)	237
5. Grundlegende qualitative Anforderungen – Primärgrundsätze (fundamental qualitative characteristics)	237
a) Grundsatz der Relevanz (relevance), insbes. Wesentlichkeit (materiality)	237
Unterfall: Grundsatz der Wesentlichkeit	237
b) Grundsatz der Glaubwürdigkeit (faithfully)	238
ba) Grundsatz der Vollständigkeit (completeness)	238
bb) Grundsatz der Neutralität (neutrality)	238
bc) Grundsatz der Fehlerfreiheit (free of errors)	239
6. Nebenbedingungen (enhancing qualitative characteristics of useful financial information)	239
a) Grundsatz der Vergleichbarkeit (comparability)	239
Unterfall: Grundsatz der Darstellungsstetigkeit	240
Unterfall: Grundsatz der Bilanzidentität	240
b) Grundsatz der Nachprüfbarkeit (verifiability)	240
c) Grundsatz der Zeitnähe (timeliness)	241
d) Grundsatz der Verständlichkeit (understandability)	241
e) Grundsatz der Kosten- und Nutzenabwägung (balance between benefit and cost)	241
f) Vorsicht (prudence)	242
g) Beschränkungen zwischen Relevanz und Glaubwürdigkeit (constraints on relevant and faithful information)	242
7. Prinzipien in einzelnen Standards	242
a) Stichtagsprinzip (balance sheet date)	242
b) Erhellungsprinzip (Events after the balance sheet date)	243
c) Einzelbilanzierungsprinzip (Saldierungsverbot, offsetting)	243
d) Einzelbewertungsprinzip	244
e) Realisationsprinzip (realization principle)	244
f) Stetigkeitsprinzip (consistency)	244
g) Kapitalerhaltungsprinzip (concepts of capital and capital maintenance)	245
VI. Vergleich zwischen Bilanzierungsprinzipien nach HGB und IFRS	245
C. Der Bilanzansatz dem Grunde nach	253
I. Stufen der Entscheidung über den Ansatz dem Grunde nach	253
1. Entscheidungsstufen über den Ansatz dem Grunde nach gemäß HGB und EStG	253
2. Entscheidungsstufen über den Ansatz dem Grunde nach gemäß IFRS	253
II. Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit	256
1. Handelsrechtliche Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit	256

a) Vermögensgegenstände	257
b) Eigenkapital	259
c) Schulden	260
d) Posten der Rechnungsabgrenzung	260
e) Bilanzierungshilfen und Sonderposten, insbes. latente Steuern	261
Der Spezialfall „Aktive und passive latente Steuern“	262
2. Steuerrechtliche Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit	266
a) Positive (aktive) Wirtschaftsgüter	266
b) Negative (passive) Wirtschaftsgüter	268
c) Posten der Rechnungsabgrenzung	269
d) Bilanzierungshilfen und Sonderposten	269
e) Betriebsvermögen (Eigenkapital)	269
3. Kriterien abstrakter Bilanzierungsfähigkeit nach IFRS	270
a) Vermögenswerte (assets)	270
aa) Ressource (ressource)	270
ab) Verfügungsmacht des Unternehmens (control)	270
ac) Begründung durch vergangene Ereignisse (result of past events)	271
ad) Erwarteter zukünftiger wirtschaftlicher Nutzenzufluss	
(future economic benefits)	271
ae) Arten der Vermögenswerte (assets)	271
b) Schulden (liabilities)	272
ba) Gegenwärtige Verpflichtung (present obligation)	272
bb) Aus Ereignissen der Vergangenheit begründet	
(results of past events)	272
bc) Erfüllung erwartungsgemäß mit Ressourcenabfluss verbunden	
(outflow of resources)	272
bd) Arten der Schulden (liabilities)	273
c) Eigenkapital (equity)	273
d) Sonstige Posten	273
e) Standardvorrang	274
III. Kriterien konkreter Bilanzierungsfähigkeit	274
1. Kriterien konkreter Bilanzierungsfähigkeit nach HGB und EStG	274
a) Subjektive Zurechnung	274
b) Sachliche Zugehörigkeit zum Geschäfts-/Betriebsvermögen	279
ba) Bilanzinhalt bei Einzelkaufleuten	282
bb) Bilanzinhalt bei Personenhandelsgesellschaften	290
bc) Bilanzinhalt bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ..	292
bd) Bilanzinhalt bei Betriebsstätten	293
c) Explizite Bilanzierungsverbote	296
ca) Aufwendungen für die Gründung und Eigenkapitalbeschaffung	
sowie für Versicherungsvertragsabschlüsse	296
cb) Bestimmte nicht entgeltlich erworbene immaterielle Anlagegüter	297
cc) Kurzlebiges Anlagevermögen	298
cd) Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten i.w.S.	298
ce) Forderungen und Verbindlichkeiten bei ausgewogenen	
schwebenden Geschäften	299

cf) Bestimmte Rückstellungen	299
cg) Schulden und Lasten, deren Gläubiger nicht benannt werden ...	301
ch) Rückstellungen bei steuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben ...	301
2. Kriterien konkreter Bilanzierungsfähigkeit nach IFRS	303
a) Wahrscheinlicher zukünftiger Nutzenzu-/abfluss (probability)	303
b) Zuverlässige Wertermittlung (reliable measurement)	303
c) Standardvorrang	304
3. Explizite Bilanzierungsverbote nach IFRS	307
IV. Bilanzierungswahlrechte	309
1. Bilanzierungswahlrechte nach HGB und EStG	309
a) Aktivierungswahlrechte	309
aa) Unentgeltlich erworbene Gegenstände	309
ab) Kleinwertige und geringwertige Anlagegüter	310
ac) Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	311
ad) Darlehensunterschiedsbetrag beim Kreditschuldner	312
ae) Aktive latente Steuern	313
b) Passivierungswahlrechte	313
ba) Steuerfreie Rücklagen	313
baa) Allgemeines	313
bab) Einige wesentliche steuerfreie Rücklagen	314
bb) Entstrickungsausgleichsposten	318
bc) Wertaufholungsrücklage	319
bd) Bestimmte Pensionsrückstellungen	319
be) Rückstellung für nachträgliche Zuwendungen an Unterstützungskassen	321
c) Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte	321
ca) Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen	321
cb) Geringfügige und wiederkehrende Posten der Rechnungs- abgrenzung	321
cc) BilMoG-Übergangs-/Beibehaltungswahlrechte	322
d) Bilanzierungsspielräume nach HGB und EStG	322
2. Bilanzierungswahlrechte nach IFRS	322
a) Behandlung der HGB-Ansatzwahlrechte nach IFRS	323
b) Offene Bilanzierungswahlrechte der IFRS	324
ba) Klein- und geringwertige Vermögenswerte	324
bb) Neubewertungsrücklage	324
bc) Passiver Zuwendungsabgrenzungsposten	324
c) Verdeckte Ansatzwahlrechte der IFRS	324
ca) Allgemeines Ansatzgestaltungspotential	324
cb) Spezielles Ansatzgestaltungspotential	324
3. Bedeutung der Bilanzierungswahlrechte	326
4. Synopse der Bilanzierungswahlrechte nach HGB und EStG	328
V. Bilanzierungsgebote nach HGB, EStG und IFRS	329
1. Aktivierungspflichten	329

a) Anlagevermögen bzw. langfristige Vermögenswerte	329
aa) Immaterielles Vermögen	331
aaa) Allgemeines	331
aab) Selbst geschaffene Immaterialgüter	332
aac) Entgeltlich erworbene Immaterialgüter	332
aad) Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert	333
ab) Sachanlagen	335
ac) Finanzanlagen bzw. aktive Finanzinstrumente	338
b) Umlaufvermögen bzw. kurzfristige Vermögenswerte	342
ba) Vorratsvermögen	343
bb) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände/ Wirtschaftsgüter bzw. sonstige Vermögenswerte	344
bc) Wertpapiere des Umlaufvermögens	345
bd) Flüssige Mittel (Zahlungsmittel)	346
c) Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	346
d) Sonstige Abgrenzungsposten	347
da) Aufwandsberücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern auf Vorratsvermögen	347
db) Aufwandsberücksichtigte Umsatzsteuer auf Anzahlungen auf Vorratsvermögen	349
e) Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	350
2. Passivierungspflichten	350
a) Eigenkapital	350
aa) Eigenkapital nach HGB und EStG/KStG	351
aaa) Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften	351
aab) Eigenkapital bei Personenunternehmen	354
ab) Eigenkapital nach IFRS	357
b) Rückstellungen nach HGB, EStG und IFRS	360
ba) Rückstellungen nach HGB und EStG	361
baa) Allgemeines	361
bab) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	361
bac) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	365
bad) Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die kurzfristig nachgeholt werden	366
bae) Rückstellungen für Abraumbeseitigungen, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden	366
baf) Rückstellungen für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden	366
bb) Rückstellungen nach IFRS	367
c) Verbindlichkeiten	370
ca) Verbindlichkeiten nach HGB und EStG	370
cb) Verbindlichkeiten nach IFRS	372
d) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	375
e) Passive latente Steuern	375
f) Sonderposten „negativer Geschäftswert“ (Ausgleichsposten)	376

VI. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Ansätze dem Grunde nach gemäß HGB, IFRS und EStG	377
D. Der Bilanzansatz der Höhe nach	387
I. Grundsätzliche Vorgehensweise und Probleme der Bewertung	387
1. Grundverständnis der Bewertung	387
2. Bewertungsvorgang	387
3. Bewertungseinheiten und Bewertungskomponenten	389
a) Bildung von Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken	389
aa) Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nach HGB	391
ab) Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nach IFRS	392
ac) Bewertungseinheiten zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken nach EStG	393
b) Gesamtbewertungseinheiten und zahlungsmittelgenerierende Einheiten	393
ba) Gesamtbewertungseinheiten nach HGB	393
bb) Zahlungsmittelgenerierende Einheiten nach IFRS	394
bc) Sonstige Gesamtbewertungseinheiten nach IFRS	394
bd) Gesamtbewertungseinheiten nach EStG	394
c) Komponentenbewertung nach IFRS	395
4. Währungsprobleme bei der Bewertung	395
a) HGB-Währungsumrechnung	397
b) IFRS-Währungsumrechnung	399
c) EStG-Währungsumrechnung	399
5. Geldwertprobleme bei der Bewertung	400
6. Schätzungsprobleme bei der Bewertung	402
7. Stille Reserven und stille Lasten als Bewertungsproblem	402
II. Die Bewertungsmaßstäbe der Bilanzbewertung	405
1. Gemeinsame Bewertungsmaßstäbe der HGB-, IFRS- und EStG-Bewertung	405
a) Anschaffungskosten	405
aa) Anschaffungskosten nach HGB	406
ab) Anschaffungskosten nach IFRS (costs of purchase)	407
ac) Anschaffungskosten nach EStG	409
b) Herstellungskosten	411
ba) Herstellkosten in der Kostenrechnung	411
bb) Herstellungskosten nach HGB	412
bc) Herstellungskosten nach IFRS (costs of conversion)	415
bd) Herstellungskosten nach EStG	417
be) Vergleich der Herstellungskosten in den drei Rechnungssystemen	418
c) AHK-Ersatzwerte	418

d) Erfüllungsbetrag	420
da) Erfüllungsbetrag nach HGB	420
db) Erfüllungsbetrag nach IFRS	421
dc) Erfüllungsbetrag nach EStG	421
e) Barwert	421
ea) Barwert nach HGB	422
eb) Barwert nach IFRS	422
ec) Barwert nach EStG	423
f) Buchwert	423
g) Erinnerungswert	423
2. Spezielle Bewertungsmaßstäbe nach HGB	424
a) Beizulegender Wert	424
aa) Beizulegender Wert beim Anlagevermögen	424
ab) Beizulegender Wert beim Umlaufvermögen	425
b) Beizulegender Zeitwert	426
c) Wert, der sich aus dem Börsen- oder Marktpreis ergibt (Börsen- oder Marktwert)	428
d) Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag	429
e) Nennbetrag	429
f) Unterschiedsbetrag	430
fa) Unterschiedsbetrag beim Geschäfts- und Firmenwert	430
fb) Unterschiedsbetrag bei Darlehen	430
fc) Unterschiedsbetrag bei der Abzinsung von Pensions- rückstellungen	430
3. Spezielle Bewertungsmaßstäbe nach IFRS	430
a) Beizulegender Zeitwert (fair value)	430
b) Tageswert (current costs)	434
c) Nettoveräußerungspreis/-wert (net selling price/ net realisable value)	434
d) Nutzungswert (value in use)	434
e) Erzielbarer Betrag (recoverable amount)	435
4. Spezielle Bewertungsmaßstäbe nach EStG	435
a) Teilwert	435
b) Gemeiner Wert	440
c) Fremdvergleichspreis	441
III. Die Methoden der Wertermittlung nach HGB, EStG und IFRS	442
1. Allgemeines und Überblick	442
2. Progressive und retrograde Wertermittlung	442
3. Einzelbewertung und Sammelbewertung	445
a) Einzelbewertung	445
b) Gruppenbewertung	445
c) Durchschnittsbewertung	448
d) Verbrauchs-/Veräußerungsfolgeverfahren	449
e) Festwertverfahren	453
f) Pauschalbewertung	455
g) Vergleich der Bewertungsvereinfachungsverfahren	456

4. Zeitwert-Ermittlungsverfahren	456
5. Fremdvergleichspreis-Ermittlungsverfahren	457
IV. Wertminderungen und Wertherhöhungen nach HGB, EStG und IFRS	459
1. Begriff und Arten der Wertänderungen	459
2. Abschreibungen und sonstige Wertherabsetzungen	460
a) Berechtigung und Verpflichtung zur Abschreibung	460
b) Gegenstand der Abschreibungen	460
c) Arten der Abschreibungen	461
d) Planmäßige Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzungen und ihre Bestimmungsfaktoren	461
da) Anwendungsbereich planmäßiger Abschreibungen	461
db) Funktionen der planmäßigen Abschreibungen	464
dc) Das Abschreibungsvolumen	465
dd) Der Abschreibungszeitraum	467
de) Die Abschreibungsmethode und ihr Wechsel	470
dea) Wahl der Abschreibungsmethode	470
deb) Wechsel des Abschreibungsverfahrens	475
df) Der Zeitpunkt des Beginns und des Endes der Abschreibung/AfA	477
e) Außergewöhnliche Wertminderungen nach HGB, IFRS und EStG ..	478
ea) Außerplanmäßige Abschreibungen nach HGB	478
eb) Außerplanmäßige Wertherabsetzungen nach IFRS	478
ec) Außerplanmäßige Absetzungen nach EStG	481
eca) AfaA/AfaS	481
ecb) Teilwertabschreibungen	481
ecc) Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen	485
ecd) Sofortabschreibung, Poolabschreibung und sonstige Bewertungsabschläge	486
3. Zuschreibungen (Wertaufholungen) nach HGB, IFRS und EStG	487
a) Zuschreibungen und Zuschreibungsarten	487
b) Zuschreibungen nach HGB	487
c) Zuschreibungen nach IFRS	492
d) Zuschreibungen nach EStG	493
V. Besonderheiten der Bewertung einzelner Bilanzpositionen nach HGB, IFRS und EStG	494
1. Bewertungsbesonderheiten bei Aktiva	494
a) Immaterielles Anlagevermögen (ohne Geschäfts- oder Firmenwert)	494
aa) Bewertung bei entgeltlichem Erwerb	494
ab) Bewertung bei nicht entgeltlichem Erwerb (Selbsterstellung) ...	497
b) Geschäfts- oder Firmenwert	498
c) Sachanlagen	502
ca) Allgemeines	502
cb) Geringwertiges abnutzbares Anlagevermögen	505
cc) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien	506
cca) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien nach HGB	506

ccb) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien nach IFRS	507
ccc) Einige Bewertungsbesonderheiten bei Immobilien nach EStG	509
cd) Zur Veräußerung gehaltene Sachanlagen nach IFRS	512
d) Finanzanlagen	515
da) Bewertung von Finanzanlagen nach HGB und EStG	515
daa) Bewertung von eigenkapitalbezogenen Finanzanlagen (EK-Titeln)	515
dab) Bewertung von fremdkapitalbezogenen Finanzanlagen (FK-Titeln)	518
db) Bewertung von finanziellen Vermögenswerten (financial assets) nach IFRS	520
e) Vorratsvermögen	522
f) Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände/Vermögenswerte, einschl. mehrperiodiger Fertigungsaufträge	526
g) Wertpapiere des Umlaufvermögens	534
h) Zahlungsmittel	535
i) Aktive Rechnungsabgrenzung	535
2. Bewertungsbesonderheiten bei Passiva	536
a) Eigenkapital bzw. Betriebsvermögen	536
b) Sonderposten mit Rücklageanteil/Steuerfreie Rücklagen	537
c) Rückstellungen	538
ca) Rückstellungen allgemein	538
cb) Bewertung besonderer Rückstellungsarten	544
cba) Bewertung von Pensionsrückstellungen	544
cbb) Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	556
cbc) Aufwandsrückstellungen	557
d) Bewertung von Verbindlichkeiten	557
e) Passive Rechnungsabgrenzungsposten	561
3. Bewertungsbesonderheiten bei aktiven und passiven latenten Steuern	562
VI. Bewertungsgestaltungen nach HGB, EStG und IFRS	565
VII. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Bewertung einzelner Posten nach HGB, IFRS und EStG	575
E. Der Bilanzansatz dem Ausweis nach	593
I. Grundsätzliches zum Bilanzausweis	593
II. Bilanzausweis nach HGB	594
1. Grundsätze für den HGB-Bilanzausweis	594
a) Allgemeine HGB-Ausweisgrundsätze	594
b) Spezielle HGB-Ausweisgrundsätze für Kapitalgesellschaften und haftungsbegrenzte Personengesellschaften	595
ba) Darstellungstetigkeit	595
bb) Vergleichbarkeit	595

bc) Mitzugehörigkeitsvermerk	595
bd) Ergänzung bei mehreren Geschäftszweigen	595
be) Gliederungserweiterung	595
bf) Gliederungsanpassung	596
bg) Postenzusammenfassung	596
bh) Leerpostenverzicht	596
2. Strukturmerkmale der HGB-Bilanzgliederung	596
a) Vertikale Bilanzgliederung nach HGB	596
b) Horizontale Bilanzgliederung nach HGB	597
3. Gliederungsschemata für die HGB-Bilanz	598
a) Allgemeine Regelschemata	598
aa) Grobformat	598
ab) Kleinstformat	599
ac) Kleinformat	600
ad) Mittelformat	600
ae) Großformat	600
b) Zusätzliche Posten zum gesetzlichen Regelschema	604
c) Geschäftszweigspezifische Schemata	606
d) Besondere Gliederungsteile	606
da) Anlagenspiegel	606
db) Eigenkapital- und Rücklagenspiegel	608
dc) Verbindlichkeitspiegel	608
dd) Unter-Bilanz-Ausweis	610
4. Ausweismahlrechte	613
a) Bedeutung von Ausweismahlrechten	613
b) Einzelne Ausweismahlrechte	613
III. Bilanzausweise nach internationalen Standards	613
1. Mindestgliederungspositionen	613
2. Vertikale Gliederung	614
3. Horizontale Gliederung	617
4. Ausweismahlrechte	617
5. Mustergliederungen nach IFRS	618
a) Bilanzschema	618
b) Überleitungsrechnung für das Anlagevermögen (Anlagenspiegel)	619
c) Eigenkapitalveränderungsrechnung	619
IV. Bilanzausweise nach EStG	620
V. Standardisierung der Bilanzdarstellung zur Übertragung	622
1. XBRL™ als Reporting-Standard	622
2. Elektronische Einreichung beim Bundesanzeiger („Offenlegung“)	623
3. Elektronische Übertragung an Kreditinstitute („Digitaler Finanzbericht“)	627
4. Elektronische Übertragung an die Finanzverwaltung („E-Bilanz“)	629
VI. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Bilanzausweise nach HGB und IFRS	633

F. Nachträgliche Veränderung der Bilanzansätze nach HGB, IFRS und Steuerrecht	635
I. Bilanzänderung und Bilanzberichtigung	635
II. Nachträgliche Veränderung unzumutbarer Bilanzansätze	637
1. Änderung fehlerfreier Bilanzen (Bilanzänderung i. e. S.) nach HGB	637
a) Bei Personenunternehmen	637
b) Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	637
2. Bilanzänderungen nach IFRS	638
a) Änderung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	638
b) Änderung von Schätzungen	640
3. Steuerrechtliche Bilanzänderung	641
III. Nachträgliche Veränderung unzulässiger Bilanzansätze	642
1. Änderung fehlerhafter Bilanzansätze nach HGB (Handelsrechtliche Bilanzberichtigung)	642
a) Allgemeines	642
b) Besonderheiten bei Personenunternehmen	643
c) Besonderheiten bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	644
2. Fehlerberichtigung (Bilanzberichtigung) nach IFRS	646
3. Änderung fehlerhafter Bilanzansätze nach EStG (steuerrechtliche Bilanzberichtigung)	647
Weiterführendes Schrifttum zur Bilanzierung nach den Normensystemen HGB, IFRS und EStG	653
1. HGB-Handelsbilanz	653
2. HGB-Bilanzrechtsreform/-modernisierung	654
3. Steuerbilanz	656
4. HGB-Handelsbilanz und Steuerbilanz	657
5. Internationale Rechnungslegung (IFRS)	658
6. Handelsbilanz und IFRS	660
7. Steuerbilanz und IFRS	661
8. HGB-, IFRS- und EStG-Bilanzen	661
Stichwortverzeichnis	663