

SCHÄFFER

POESCHEL

Hanno Merkt/Arno Probst/Christian Fink (Hrsg.)

Rechnungslegung nach HGB und IFRS

Themensystematischer Kommentar mit synoptischen Darstellungen

2017

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Merkt, Direktor des Instituts für Ausländisches und Internationales Privatrecht der Albert-Ludwig-Universität Freiburg, Richter am Oberlandesgericht Karlsruhe

Dr. Arno Probst, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg

Prof. Dr. Christian Fink, Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere externes Rechnungswesen und Controlling, an der Wiesbaden Business-School der Hochschule RheinMain, Wiesbaden

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbiografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print ISBN 978-3-7910-3325-9 Bestell-Nr. 20848-0001

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich
geschützt.

Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechts-
gesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar.
Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen
und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2017 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen
Druck und Bindung: Kösel, Krugzell

Printed in Germany
Februar 2017

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Benutzerhinweise	VII
Fundstellenverzeichnis nach Normen	XIX
Bearbeiter	XXIV
Autorenverzeichnis	XXVII
Verzeichnis abgekürzt zitierter Literatur	XXVIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII

Kapitel 1: Einführung in die Rechnungslegung und das Bilanzrecht

A. Rechnungslegung – Bilanz: Begriffe und Abgrenzung	3
I. Rechnungslegung	3
II. Bilanz	3
III. Abgrenzung zu Buchführung und Jahresabschluss	4
B. Entwicklung des modernen Bilanzrechts	5
I. Die große Bilanzrechtsreform 1986	5
II. Die Entwicklung bis zum BilMoG 2009	6
III. Das BilMoG 2009 und die weitere Entwicklung bis 2013	9
IV. Die Reform des EU-Bilanz- und Abschlussprüfungsrechts 2013/2014, das BilRUG 2015 und das AReG 2016	11
V. Tabellarische Übersicht	15
VI. Entwicklungslinien des Bilanzrechts	16
C. Rechtsquellen von Rechnungslegung und Bilanzierung und ihre Auslegung	19
I. Überblick	19
II. Nationale Ebene	21
III. Supranationale Ebene	34
IV. Zur Auslegung von Rechnungslegungsnormen	47
D. Der internationale Anwendungsbereich des deutschen Rechnungslegungsrechts (sog. Rechnungslegungs-Kollisionsrecht)	54
I. Problemstellung	54
II. Zutreffende Einordnung des Bilanzrechts als zwingendes Privatrecht	56
III. Grundsatz: Anknüpfung an die Niederlassung	57
IV. Sonderfragen	58
E. Der Zweck von Rechnungslegung und Bilanzrecht	59
I. Grundlagen	59
II. Ökonomische Sichtweise: Bilanztheorie	60
III. Einzelne Rechnungslegungszwecke	63
IV. Einzel- und Konzernabschluss	67
F. HGB-Bilanz und IFRS-Bilanz	67
I. Grundlagen	67
II. Rechnungslegungsgrundsätze	68
III. Ansatz und Ausweis	69
IV. Bewertung	69
V. Synopse	71
G. Bilanzpublizität	74
I. Grundlagen	74
II. System der Unternehmenspublizität	75
III. Funktionen der Rechnungslegungspublizität	77
IV. Kriterien der Publizitätspflicht	78
V. Rechtspolitische Diskussion	79

H. Durchsetzung des Bilanzrechts	80
I. Grundlagen	80
II. Sanktionierung der Rechnungslegungspflicht	81
III. Sanktionierung der Publizitätspflicht	85

Kapitel 2: Allgemeine Vorschriften für alle Kaufleute

A. Buchführungspflicht	89
I. § 238 HGB	89
II. IFRS	97
B. Führung der Handelsbücher	98
I. § 239 HGB	98
II. IFRS	100
C. Inventar	101
I. § 240 HGB	101
II. IFRS	106
D. Inventurvereinfachungsverfahren	107
I. § 241 HGB	107
II. IFRS	109
E. Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	110
I. § 241a HGB	110
II. IFRS	112
F. Pflicht zur Aufstellung	113
I. § 242 HGB	113
II. IFRS	117
G. Aufbewahrung und Vorlegung	118
I. §§ 257–261 HGB	118
II. IFRS	122
H. Kommunale Unternehmen	123
I. Vorbehalt landesrechtlicher Vorschriften	123
II. IFRS	124

Kapitel 3: Besondere Anforderungen für Kapitalgesellschaften

A. Pflicht zur Aufstellung; Befreiung	129
I. § 264 HGB	129
II. IFRS	155
B. Anwendung auf bestimmte OHG und KG	156
I. § 264a HGB	156
II. IFRS	160
C. Befreiung der OHG und der KG von der Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften	161
I. § 264b HGB	161
II. IFRS	165
D. Besondere Bestimmungen für OHG und KG	165
I. § 264c HGB	165
II. IFRS	175
E. Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaft	175
I. § 264d HGB	175
II. IFRS	177
F. Umschreibung der Größenklassen	177
I. § 267 HGB	177
II. IFRS	188
III. § 267a HGB	189
IV. IFRS	192

G. Größenabhängige Erleichterungen	192
I. § 274a HGB	192
II. IFRS	193
H. Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards	193
I. § 315a HGB	193
II. IFRS als Rechnungslegungssystem für börsennotierte Kapitalgesellschaften	198

Kapitel 4: Rechnungslegungsgrundsätze für den Jahresabschluss

A. Grundelemente des Jahresabschlusses	213
I. §§ 242, 264 Abs. 1 HGB	213
II. IFRS	230
III. Synopse	238
B. Rechnungslegungsgrundsätze für den Jahresabschluss	239
I. §§ 243–245, 264 Abs. 2 HGB	239
II. IFRS	268
III. Synopse	281

Kapitel 5: Bilanzansatz (Bilanzierung dem Grunde nach)

A. Vollständigkeit, Verrechnungsgebot	287
I. § 246 HGB	287
II. IFRS	316
III. Synopse	367
B. Inhalt der Bilanz	368
I. § 247 HGB	368
II. IFRS	379
III. Synopse	385
C. Bilanzierungsverbote und -wahlrechte	386
I. § 248 HGB	386
II. IFRS	392
III. Synopse	398
D. Rückstellungen	398
I. § 249 HGB	398
II. IFRS	420
III. Synopse	440
E. Rechnungsabgrenzungsposten	441
I. § 250 HGB	441
II. IFRS	445
III. Synopse	451
F. Haftungsverhältnisse	451
I. § 251 HGB	451
II. IFRS	456
III. Synopse	457

Kapitel 6: Zugangs- und Folgebewertung

A. Allgemeine Bewertungsgrundsätze	465
I. § 252 HGB	465
II. IFRS	484
III. Synopse	496
B. Zugangs- und Folgebewertung	497
I. § 253 HGB	497
II. IFRS	539
III. Synopse	633
C. Bildung von Bewertungseinheiten	638

I. § 254 HGB	638
II. IFRS	646
III. Synopse	652
D. Bewertungsmaßstäbe	653
I. § 255 HGB	653
II. IFRS	668
III. Synopse	680
E. Bewertungsvereinfachungsverfahren	680
I. § 256 HGB	680
II. IFRS	685
F. Währungsumrechnung	688
I. § 256a HGB	688
II. IFRS	692

Kapitel 7: Eigenkapital

A. HGB	701
I. § 272 HGB	701
B. IFRS	737
I. Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital (IAS 32)	737
II. Anteilsbasierte Vergütung (IFRS 2)	762
C. Eigenkapitalspiegel und Eigenkapitalveränderungsrechnung	777
I. §§ 264, 297 HGB	777
II. IFRS	784

Kapitel 8: Latente Steuern

A. HGB	791
I. § 274 HGB	791
II. § 306 HGB	802
B. IFRS	807
I. Einleitung	807
II. Erläuterung	809
C. Synopse	816

Kapitel 9: Umsatzerlöse und -realisierung

A. HGB	821
I. §§ 252 Abs. 1 Nr. 4, 277 Abs. 1 HGB	821
B. IFRS	832
I. IAS 18 Umsatzerlöse, IAS 11 Fertigungsaufträge, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers	832

Kapitel 10: Darstellung

A. Allgemeine Grundsätze für die Gliederung	875
I. § 265 HGB	875
II. IFRS	883
B. Gliederung der Bilanz	893
I. § 266 HGB	893
II. IFRS	919

C. Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz; Bilanzvermerke	923
I. § 268 HGB	923
II. IFRS	937
D. Bildung bestimmter Posten	937
I. § 270 HGB	937
II. IFRS	939
E. Beteiligungen, Verbundene Unternehmen	939
I. § 271 HGB	939
II. IFRS	947
F. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	948
I. § 275 HGB	948
II. § 277 HGB	957
III. IFRS	960
G. Größenabhängige Erleichterungen	968
I. § 276 HGB	968
II. IFRS	970

Kapitel 11: Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung, Ergebnis je Aktie

A. Kapitalflussrechnung	973
I. §§ 264 Abs. 1 Satz 2, 297 Abs. 1 HGB.	973
II. IAS 7	983
III. Synopse	989
B. Segmentberichterstattung	990
I. § 297 Abs. 1 Satz 2 HGB.	990
II. IFRS 8	997
III. Synopse	1007
C. Ergebnis je Aktie	1008
I. IAS 33	1008

Kapitel 12: Anhangangaben

A. Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	1015
I. § 284 HGB	1015
II. IFRS	1021
B. Sonstige Pflichtangaben	1021
I. § 285 HGB	1021
II. IFRS	1033
C. Unterlassen von Angaben	1049
I. § 286 HGB	1049
II. IFRS	1051
D. Größenabhängige Erleichterungen	1052
I. § 288 HGB	1052
II. IFRS	1053
E. Checklisten	1053
I. Checkliste für die Aufstellung des Anhangs nach HGB für den Einzelabschluss	1053
II. Checkliste für die Aufstellung des Anhangs nach IFRS	1072

Kapitel 13: Lage- und Managementberichterstattung

A. HGB	1147
I. § 289 HGB	1147
II. § 289a HGB	1175
III. § 315 HGB	1181
B. IFRS	1185
I. Wechselwirkung zwischen IFRS-Konzernabschluss und handelsrechtlichem Konzernlagebericht.	1185
II. IFRS Practice Statement Management Commentary	1189
C. Synopse	1192

Kapitel 14: Konzernabschluss – Tochterunternehmen

A. Pflicht zur Aufstellung.	1203
I. § 290 HGB	1203
II. IFRS	1215
B. Befreiende Wirkung von EU/EWR-Konzernabschlüssen	1230
I. § 291 HGB	1230
II. IFRS	1236
C. Rechtsverordnungsermächtigung für befreiende Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte	1236
I. § 292 HGB	1236
II. IFRS	1242
D. Größenabhängige Befreiungen.	1242
I. § 293 HGB	1242
II. IFRS	1248
E. Einzubeziehende Unternehmen, Vorlage- und Auskunftspflichten	1248
I. § 294 HGB	1248
II. IFRS	1253
F. Verzicht auf die Einbeziehung	1255
I. § 296 HGB	1255
II. IFRS	1263
G. Inhalt des Konzernabschlusses	1264
I. § 297 HGB	1264
II. IFRS	1274
H. Anzuwendende Vorschriften, Erleichterungen	1274
I. § 298 HGB	1274
II. IFRS	1282
I. Stichtag für die Aufstellung	1282
I. § 299 HGB	1282
II. IFRS	1286
J. Konsolidierungsgrundsätze, Vollständigkeitsgebot	1287
I. § 300 HGB	1287
II. IFRS	1292
K. Kapitalkonsolidierung	1292
I. § 301 HGB	1292
II. IFRS	1304
L. Schuldenkonsolidierung	1326
I. § 303 HGB	1326
II. IFRS	1331
M. Behandlung der Zwischenergebnisse	1333
I. § 304 HGB	1333
II. IFRS	1338
N. Aufwands- und Ertragskonsolidierung	1339
I. § 305 HGB	1339
II. IFRS	1343

O. Anteile anderer Gesellschafter	1344
I. § 307 HGB	1344
II. IFRS	1349
P. Einheitliche Bewertung	1350
I. § 308 HGB	1350
II. IFRS	1357
Q. Umrechnung von auf fremde Währung lautenden Abschlüssen	1357
I. § 308a HGB	1357
II. IFRS	1361
R. Behandlung des Unterschiedsbetrags	1362
I. § 309 HGB	1362
II. IFRS	1369
S. Synopse	1372

Kapitel 15: Konzernabschluss – Gemeinschaftsunternehmen

A. Anteilmäßige Konsolidierung	1377
I. § 310 HGB	1377
II. IFRS	1382
B. Synopse	1390

Kapitel 16: Konzernabschlüsse – Assoziierte Unternehmen

A. Definition, Befreiung	1393
I. § 311 HGB	1393
II. IFRS	1397
B. Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags	1401
I. § 312 HGB	1401
II. IFRS	1411
III. Synopse	1418
C. Privates Rechnungslegungsgremium, Rechnungslegungsbeirat	1418
I. § 342 HGB	1418
II. § 342a HGB	1430
D. Checkliste für die Aufstellung des Konzernanhangs nach HGB für den Konzernabschluss	1431

Kapitel 17: Prüfung

A. Pflicht zur Prüfung	1455
I. § 316 HGB	1455
II. ISA	1459
B. Gegenstand und Umfang der Prüfung	1459
I. § 317 HGB	1459
II. ISA	1469
C. Bestellung und Abberufung des Abschlussprüfers	1470
I. § 318 HGB	1470
II. ISA	1480
D. Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe	1481
I. § 319 HGB	1481
II. ISA	1490
E. Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	1491
I. § 319a HGB	1491
II. ISA	1500

F. Netzwerk	1500
I. § 319b HGB	1500
II. ISA	1503
G. Vorlagepflicht, Auskunftsrecht.	1504
I. § 320 HGB	1504
II. ISA	1511
H. Prüfungsbericht.	1511
I. § 321 HGB	1511
II. ISA	1527
I. Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	1527
I. § 321a HGB	1527
II. ISA	1527
J. Bestätigungsvermerk	1528
I. § 322 HGB	1528
II. ISA	1544
K. Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers	1546
I. § 323 HGB	1546
II. ISA	1546
L. Prüfungsausschuss	1547
I. § 324 HGB	1547
II. ISA	1555
M. Anwendung auf den Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB.	1555
I. § 324a HGB	1555
II. ISA	1558

Kapitel 18: Rechnungslegungspublizität

A. Offenlegung	1561
I. § 325 HGB	1561
II. IFRS	1570
B. Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland.	1570
I. § 325a HGB	1570
II. IFRS	1573
C. Größenabhängige Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapital- gesellschaften bei der Offenlegung.	1573
I. § 326 HGB	1573
II. IFRS	1575
D. Größenabhängige Erleichterungen für mittelgroße Kapitalgesellschaften bei der Offenlegung.	1576
I. § 327 HGB	1576
II. IFRS	1578
E. Erleichterung für bestimmte kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften	1578
I. § 327a HGB	1578
II. IFRS	1580
F. Form und Inhalt der Unterlagen bei der Offenlegung, Veröffentlichung und Vervielfältigung.	1581
I. § 328 HGB	1581
II. IFRS	1584
G. Prüfungs- und Unterrichtungspflicht des Betreibers des Bundesanzeigers	1584
I. § 329 HGB	1584
II. IFRS	1587
H. Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften.	1587
I. § 330 HGB	1587
II. IFRS	1590

I. Offenlegung des Prüfungsberichts in besonderen Fällen	1590
I. § 321a HGB	1590
II. ISA	1593

Kapitel 19: Fehlerhafte Bilanzen

A. Einleitung	1597
I. Vorfragen	1597
II. Begrifflichkeiten	1597
III. Verstöße gegen Bilanzierungsvorschriften	1600
IV. Der subjektive Fehlerbegriff im Bilanzrecht	1602
V. Erkennbarkeit	1604
VI. Wesentlichkeit eines Bilanzierungsfehlers	1609
B. Fehlerfolgen und Voraussetzungen für die Änderung von Bilanzen	1612
I. Grundlagen	1612
II. Nichtigkeit des Jahresabschlusses gem. § 256 AktG	1612
III. Berichtigung und Änderung des Jahresabschlusses	1614
C. Fehler nach IFRS (IAS 8)	1619
I. Einleitung	1619
II. Erläuterung	1620
D. DPR	1627
I. § 342b HGB	1627
II. § 342c HGB	1637
III. § 342d HGB	1639
IV. § 342e HGB	1640

Kapitel 20: Haftung für fehlerhafte Bilanzen

A. Haftung der Unternehmensorgane für fehlerhafte Bilanzen	1643
I. Vorstand der AG	1643
II. Aufsichtsrat	1644
III. Geschäftsführer der GmbH	1645
B. Haftung des Abschlussprüfers für fehlerhafte Bilanzen	1646
I. § 323 HGB	1646
II. Weitere Anspruchsgrundlagen	1654
C. Haftung für Hilfeleistung bei der Aufstellung einer Bilanz	1658
D. Haftung der Gesellschafter bei Gewinnverteilung nach fehlerhafter Rechnungslegung	1659
I. Aktienrecht	1659
II. GmbH-Recht	1660
III. Personengesellschaftsrecht	1661
E. Haftung für Publizitätsfehler im weiteren Sinne	1661
I. Prospekte	1661
II. Fehler im Anhang	1662
III. Fehler im Lagebericht	1662

Kapitel 21: Straf-, Buß- und Ordnungsgeldvorschriften

A. HGB – Vorbemerkungen	1665
I. Überblick	1665
II. Entstehungsgeschichte	1665
B. §§ 331–333a HGB (Strafvorschriften)	1667
I. § 331 HGB	1667
II. § 332 HGB	1685
III. § 333 HGB	1690
IV. § 333a HGB	1697

C. §§ 334–335a HGB (Buß- und Ordnungsgeldvorschriften)	1698
I. § 334 HGB	1698
II. §§ 335, 335a HGB (Ordnungsgeldvorschriften)	1707
D. §§ 335b, 335c, 342e HGB	1714
I. § 335b HGB (Bestimmte Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften)	1714
II. § 335c HGB (Mitteilungspflichten)	1715
III. § 342e HGB (Prüfstelle für Rechnungslegung)	1715
E. IFRS	1716
Glossar englischer Fachbegriffe und ihrer deutschen Übersetzung	1717
Stichwortregister	1733