

SCHÄFFER  
POESCHEL

# I. Grundlagen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

## A. Klassische Bilanztheorien

Bilanztheorien versuchen, unabhängig von den rechtlichen Rahmenbedingungen und aus rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten den Sinn und Zweck sowie die Konzeption der handelsrechtlichen Rechnungslegung abzuleiten. Sie sind Ausdruck der bis dato kontroversen Diskussion über die grundlegende Zielsetzung, den formalen Aufbau sowie die inhaltliche Ausgestaltung eines Jahresabschlusses und lassen sich insofern nach den unterschiedlichsten Kriterien abgrenzen. Aus der Vielzahl der unterschiedlichen Bilanztheorien soll im Folgenden lediglich auf die *klassischen Bilanztheorien* eingegangen werden. Diese gliedern die verschiedenen Ansätze nach dem vorrangigen Zweck des Jahresabschlusses bzw. dem Verhältnis der Bilanz zur Gewinn- und Verlustrechnung. Nach diesen Kriterien unterscheidet man die *statische*, *dynamische* und *organische Bilanztheorie* (vgl. Abb. 1).

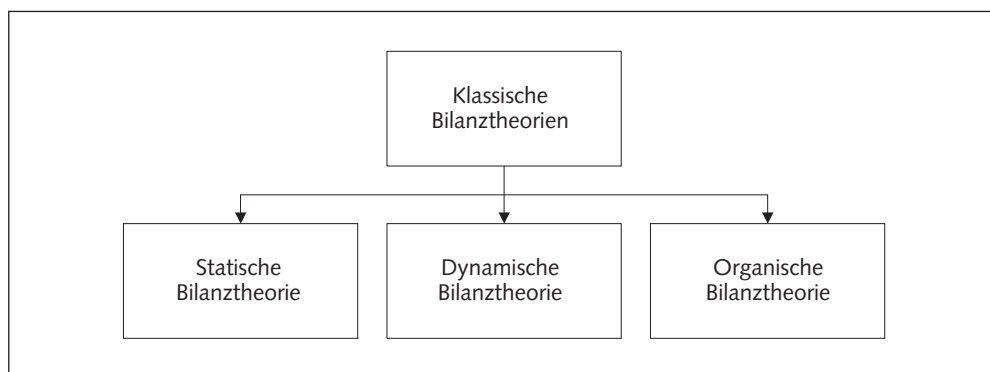


Abb. 1: Klassische Bilanztheorien

### **Statische Bilanztheorie (Simon u. a., 1886)**

Nach der statischen Bilanztheorie besteht die wesentliche Zielsetzung der handelsrechtlichen Rechnungslegung in der jährlichen Ermittlung des Vermögens eines Kaufmanns bzw. eines Unternehmens. Zu diesem Zweck sollen zum Schluss eines jeden Geschäftsjahres sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden in einer Bilanz erfasst und das Reinvermögen ermittelt werden. Die Bilanz stellt somit eine Vermögensbilanz dar, in der die Kapitalstruktur offen gelegt und die Eigen- und Fremdkapitalgeber sowie andere Jahresabschlussadressaten über die Verwendung des investierten Kapitals informiert werden. Insofern dient die Bilanz nach der statischen Bilanzauffassung der Rechenschaft und dem Gläubigerschutz. Der Gewinnermittlung wird demgegenüber lediglich eine untergeordnete

Bedeutung beigemessen. Der Gewinn ergibt sich vielmehr aus der Reinvermögensänderung zwischen zwei Abschlussstichtagen.

Hinsichtlich der Bewertungsvorschriften existieren innerhalb der statischen Bilanztheorie zwei grundsätzliche Ausprägungen. Unterschieden werden die *Zerschlagungs-* von den *Fortführungsstatikern*. Für *Zerschlagungsstatiker* ist die vorrangige Zielsetzung des Jahresabschlusses festzustellen, ob das vorhandene Vermögen die gegebenen Schulden auch bei Zerschlagung des Unternehmens decken kann (sog. Schuldendeckungsfähigkeit). Demgegenüber unterstellen die *Fortführungsstatiker*<sup>1</sup> den Fortbestand des Unternehmens auch über den Abschlussstichtag hinaus (Going-Concern-Prämisse, § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), so dass die wesentliche Aufgabe des Jahresabschlusses darin besteht, das Reinvermögen bzw. den mit möglichst geringem Risiko behafteten Reinvermögenszuwachs und damit den ausschüttbaren Gewinn zu ermitteln.

Allerdings werden dabei nicht alle für die zukünftige Unternehmenstätigkeit nützlichen Sachverhalte als Vermögensgegenstände angesehen, sondern vielmehr der Kreis der als Aktiva zu bilanzierenden Güter auf sämtliche beweglichen und unbeweglichen körperlichen Gegenstände, Forderungen und immaterielle Vermögensgegenstände beschränkt. Immaterielle Vermögensgegenstände dürfen nur dann erfasst werden, wenn zu ihrer Erlangung unmittelbare Ausgaben (sog. Primärausgaben) geleistet werden. Rechte dürfen aktiviert werden, sofern sie entgeltlich von Dritten erworben wurden (sog. derivativer Erwerb).<sup>2</sup> Passivierungsfähig sind neben dem Eigenkapital lediglich Schulden, die auf einer rechtlichen Verpflichtung beruhen.

Für die Bewertung fordern die Fortführungsstatiker entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung den Ansatz zum individuellen Wert. Dies bedeutet, dass Gegenstände, die veräußert werden, höchstens zu ihrem Veräußerungspreis angesetzt werden dürfen. Bei Posten des Anlagevermögens ist der, eventuell um Abschreibungen gekürzte, Erwerbspreis zu aktivieren. Daraus ergibt sich der Vorteil, dass die Jahresabschlussinformationen einen hohen Objektivierungsgrad aufweisen. Der Nachteil des statischen Ansatzes besteht darin, dass den Adressaten der Rechnungslegung zu wenig Informationen über die aktuelle Zahlungsfähigkeit des Unternehmens bereitgestellt werden.

Der Einfluss der statischen Bilanzlehre reicht bis in das geltende Bilanzrecht. So spiegelt sich der Ansatz u. a. in den handelsrechtlichen Vorschriften über die Aufstellung des Inventars (§§ 240, 241 HGB), der Bilanz (§ 242 HGB), über die Begrenzung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten (§§ 249, 250 HGB) sowie über die Bewertung (§§ 252 Abs. 1 Nr. 3, 253) wider.

### **Dynamische Bilanztheorie (Schmalenbach u. a., 1919)**

Nach der dynamischen Bilanztheorie besteht die wesentliche Aufgabe des Jahresabschlusses darin, einen vergleichbaren und verursachungsgerechten Periodenerfolg zur Steuerung des Unternehmens zu bestimmen. Der Erfolg entsteht dabei aber nicht aus einem Vergleich unterschiedlicher Kapitalbestände zu verschiedenen Zeitpunkten, sondern aus der Differenz zwischen periodisierten, betrieblichen Einnahmen (Erträgen) und periodisierten, betrieblichen Ausgaben (Aufwendungen). Dies ergibt sich aus der Notwendigkeit, die Exis-

<sup>1</sup> Vgl. Moxter (1986), S. 6.

<sup>2</sup> Vgl. Simon (1899), S. 169.

tenzeit eines Unternehmens (Totalperiode) in einzelne Geschäftsjahre (Teilperioden) zu zerlegen. Sie führt dazu, dass der Bilanz beim dynamischen Ansatz der Charakter eines Zwischenkontos über die noch nicht erfolgswirksam gewordenen Ausgaben und Einnahmen zukommt, während die in der abgelaufenen Periode realisierten Ausgaben und Einnahmen als Aufwand und Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgswirksam erfasst werden.<sup>1</sup> Die Bilanz ist demnach ausschließlich »Dienerin« der Erfolgsrechnung.

Abgesehen von reinen Zahlungsvorgängen werden in der Bilanz lediglich sog. »schwebende Posten« erfasst. Diese beruhen darauf, dass Geschäftsvorgänge nicht in derselben Periode erfolgswirksam sind, in der die dazugehörigen Zahlungen anfallen. Die Bilanz enthält insofern folgende Abgrenzungsposten:

#### *Aktiva (schwebende Vorleistungen)*

- Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind (z. B. noch abzuschreibende Maschinen);
- Ausgaben, die noch nicht Einnahmen sind (z. B. gewährte Darlehen);
- Erträge, die noch nicht Aufwand sind (z. B. selbst erstellte Anlagen);
- Erträge, die noch nicht Einnahmen sind (z. B. Forderungen aus Lieferung und Leistung).

#### *Passiva (schwebende Nachleistungen)*

- Aufwendungen, die noch nicht Ausgaben sind (z. B. Gefahrenrückstellungen);
- Einnahmen, die noch nicht Ausgaben sind (z. B. erhaltene Darlehen);
- Aufwendungen, die noch nicht Erträge sind (z. B. Rückstellungen für unterlassene Reparaturen, die selbst ausgeführt werden);
- Einnahmen, die noch nicht Erträge sind (z. B. Vorauszahlungen von Kunden).

Es ist als Verdienst Schmalenbachs anzusehen, dass der Jahresabschluss als Instrument zur Ermittlung eines vergleichbaren, periodengerechten Erfolgs herangezogen wird. Dies ist insbesondere in folgenden von ihm propagierten Konzeptionen begründet:

- Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB);
- Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB);
- Niederstwertvorschriften (§ 253 Abs. 3 und 4 HGB);
- Abschreibungen als Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB);
- Stetigkeit der Bewertungsmethoden (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB);
- Zuschreibungsverbot für planmäßig abgeschriebene Anlagen.

Der Vorteil des dynamischen Abschlusses ist darin zu sehen, dass die Jahresabschlussinformationen einen hohen Erkenntniswert besitzen und insofern der ermittelte Periodenerfolg als Mittel zur Steuerung des Unternehmens herangezogen werden kann. Nachteilig ist die geringe Objektivität der dynamischen Rechnungslegung, da das Verursachungsprinzip über die Erfassung von Sachverhalten entscheidet und demnach die Bilanzierung einem gewissen subjektiven Ermessen unterliegt.

<sup>1</sup> Vgl. Schmalenbach (1962), S. 51.

### Organische Bilanztheorie (Schmidt, 1921)

Während im Rahmen der statischen bzw. dynamischen Bilanztheorie die Vermögensdarstellung bzw. die periodengerechte Erfolgsermittlung als jeweils vorrangiges Rechnungslegungsziel angesehen werden, verfolgt die organische Bilanztheorie die dualistische Zielsetzung einer gleichzeitigen Erfolgs- und Vermögensermittlung (sog. gesamtwirtschaftlicher Ansatz). Das Hauptanliegen dieses Bilanzansatzes liegt in der Eliminierung konjunkturabhängiger Geldwertschwankungen mit dem Ziel, nicht nur das Nominalkapital, sondern die leistungswirtschaftliche Substanz des Unternehmens zu erhalten. Gemäß der organischen Bilanzlehre erzielt ein Unternehmen nur dann einen positiven Erfolg, wenn es im Geschäftsjahr seine relative Stellung in der Gesamtwirtschaft behaupten kann. Insofern muss bei der Ausschüttungspolitik berücksichtigt werden, dass bei Preissteigerungen ein Teil der Unternehmensgewinne dazu verwendet werden muss, das güterwirtschaftliche Leistungspotential bei seiner Wiederbeschaffung auf dem gleichen Niveau zu halten (sog. inflationsbedingte Scheingewinne).<sup>1</sup> Es darf folglich lediglich der absatzbedingte Umsatzgewinn ausgewiesen und besteuert bzw. ausgeschüttet werden.

#### Beispiel:

Waren werden zu einem Preis von 300 € beschafft und für 350 € weiterveräußert. Der Tagesbeschaffungspreis beträgt 330 €.

⇒ Nominalgewinn: 50 €, inflationsbedingter Absatzgewinn: 30 €, absatzbedingter Umsatzgewinn: 20 €

Aus diesem Grund verlangt die organische Bilanztheorie, dass Vermögensgegenstände am Abschlussstichtag höchstens mit ihren fortgeführten Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungswerten angesetzt werden dürfen (sog. Tageswertprinzip). Übersteigt der Wiederbeschaffungswert die Anschaffungskosten, sind die periodischen Abschreibungen proportional zum gestiegenen Wiederbeschaffungswert zu erhöhen. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die über die Abschreibungen an das Unternehmen gebundenen finanziellen Mittel zur Wiederbeschaffung eines gleichartigen Vermögensgegenstandes in ausreichendem Maße zur Verfügung stehen.

Die organische Bilanzauffassung zeigt sich in den handelsrechtlichen Vorschriften über die Zulässigkeit der Festbewertung (§240 Abs. 3 HGB) und von Bewertungsvereinfachungsverfahren (§256 HGB).

## B. Rechnungslegungszwecke

Nach Maßgabe der §§238 Abs. 1 und 242 Abs. 1 HGB ist grundsätzlich jeder Kaufmann verpflichtet

- *Bücher zu führen*, aus denen die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich wird und

<sup>1</sup> Vgl. Schmidt (1951), S. 102–108 und 112–116.

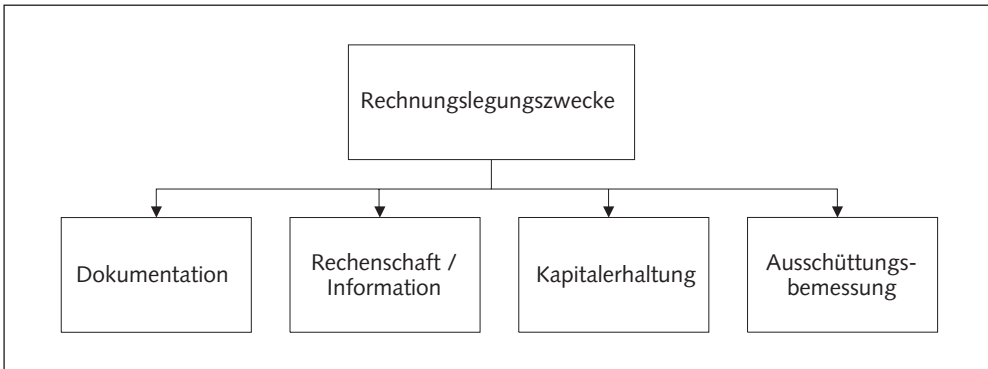


Abb. 2: Rechnungslegungszwecke

- *eine Bilanz aufzustellen* (am Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres).

Sollte der Kaufmann dieser Aufstellungspflicht nicht nachkommen, so drohen ihm Zwangsgelder entsprechend der §§ 14, 335, 335a und 335b HGB.

Mit Hilfe der Buchführungs- und Bilanzaufstellungspflicht werden die betrieblichen Güter- und Zahlungsströme eines Unternehmens nicht nur dokumentiert, sondern auch gesteuert, da sie gleichzeitig als Grundlage für das Controlling und für die im Unternehmen vorzunehmenden Planungsrechnungen dienen. Aber nicht nur internen, sondern auch externen Adressaten dient die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht zur Gewinnung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens.

Die Zwecke der Rechnungslegung, im Sinne des Führens von Büchern und des Aufstellens von Jahresabschlüssen, können, wie in *Abb. 2* dargestellt, unterteilt werden:

### Dokumentation

Das HGB verlangt vom Kaufmann gem. § 238 Abs. 1 eine »übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle«. Sämtliche innerhalb eines Geschäftsjahres aufgezeichneten güter- und finanzwirtschaftlichen Vorgänge bilden die Grundlage für die Anfertigung des vom Gesetzgeber geforderten Jahresabschlusses.<sup>1</sup> Neben dieser grundlegenden Funktion erfüllt die Dokumentation aller Geschäftsvorfälle zudem eine Schutzfunktion und eine Beweisfunktion (z. B. bei dolosen Handlungen oder Unterschlagungen). Darüber hinaus stellt die handelsrechtliche Buchführungspflicht die Grundlage für die Erstellung einer Bilanz nach dem Steuerrecht (§ 140 AO) dar.

### Rechenschaft und Information

Mit Hilfe des Jahresabschlusses soll der Adressatenkreis – insbesondere Anteilseigner und Gläubiger, aber auch Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmer, der Staat und die Öffentlichkeit – über die wirtschaftliche Lage (Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) des Unternehmens informiert werden. Des Weiteren dient der Jahresabschluss auch der Selbstinformation des Kaufmanns, d. h. Jahresabschlussinformationen werden zur Steuerung und Kontrolle des

<sup>1</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2007), S. 97.

Unternehmens herangezogen. Zudem ermöglicht der Jahresabschluss eine Rechenschaftslegung über die Verwendung des von den Eigen- und Fremdkapitalgebern anvertrauten Kapitals (Rechenschaftsfunktion).

### **Kapitalerhaltung**

Der handelsrechtliche Jahresabschluss hat nicht die reale, d. h. die inflationsbereinigte Kapitalerhaltung, sondern die Erhaltung des Nominalkapitals zum Zweck. Der Grund für die Beschränkung dieses Grundsatzes auf die Erhaltung des Nominalkapitals liegt in der dadurch gewährleisteten Objektivität des Jahresabschlusses. Deutlich wird das Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung z. B. am Anschaffungskostenprinzip. Danach bilden die Anschaffungs- bzw. die Herstellungskosten<sup>1</sup> die Obergrenze für die Bewertung von Vermögensgegenständen. Ein aktueller Wert, der über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, kann im Jahresabschluss grundsätzlich nicht zum Ansatz kommen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen eine objektive Größe dar, wohingegen die Ermittlung des Tageswertes durch subjektives Ermessen beeinflusst wird. Im Interesse einer intersubjektiv nachprüfbaren Größe wird daher auf eine reale Kapitalerhaltung, d. h. auf die Zulässigkeit der Bewertung zu (höheren) Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten, verzichtet.

### **Ausschüttungsbemessung**

Die Ermittlung des Periodenerfolges anhand des Jahresabschlusses bildet die Bemessungsgrundlage für die maximal mögliche Ausschüttung an die Anteilseigner.

Die Rechnungslegungszwecke werden durch die übergeordnete Zielsetzung des Gläubigerschutzes bestimmt bzw. begrenzt. Der Gläubigerschutzgedanke findet seinen Niederschlag u. a. im Vorsichtsprinzip und dem Realisations- bzw. Imparitätsprinzip, die das Vorsichtsprinzip konkretisieren.<sup>2</sup> Nach dem Realisationsprinzip dürfen erzielte Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie über den Umsatzprozess realisiert sind. Dies beeinträchtigt sowohl die Dokumentations- als auch die Informationsfunktion, schützt aber die Gläubiger, da nicht ausgewiesene Gewinne weder versteuert noch ausgeschüttet werden. Ihr Gegenwert verbleibt im Unternehmen und stärkt dessen Fähigkeit zur Tilgung und zu Zinszahlungen. Aus den gleichen Gründen sind bestimmte Erfolgsbestandteile mit einer Ausschüttungssperre belegt.<sup>3</sup> Das Imparitätsprinzip verlangt auch den Ausweis unrealisierter Verluste. Dies reduziert den ausschüttungsfähigen Gewinn.

## **C. Gesetzliche Grundlagen**

Für die Erstellung des Jahresabschlusses sind neben den handelsrechtlichen Vorschriften, die im Dritten Buch des HGB (§§ 238–342e HGB) enthalten sind, auch ergänzende Vorschriften zu beachten. *Abb. 3* gibt einen Überblick über die relevanten Normen:

<sup>1</sup> Vgl. auch Kap. III.B.2.

<sup>2</sup> Vgl. auch Kap. I.D.3.

<sup>3</sup> Vgl. §§ 58 und 150 AktG, §§ 29 und 30 GmbHG.

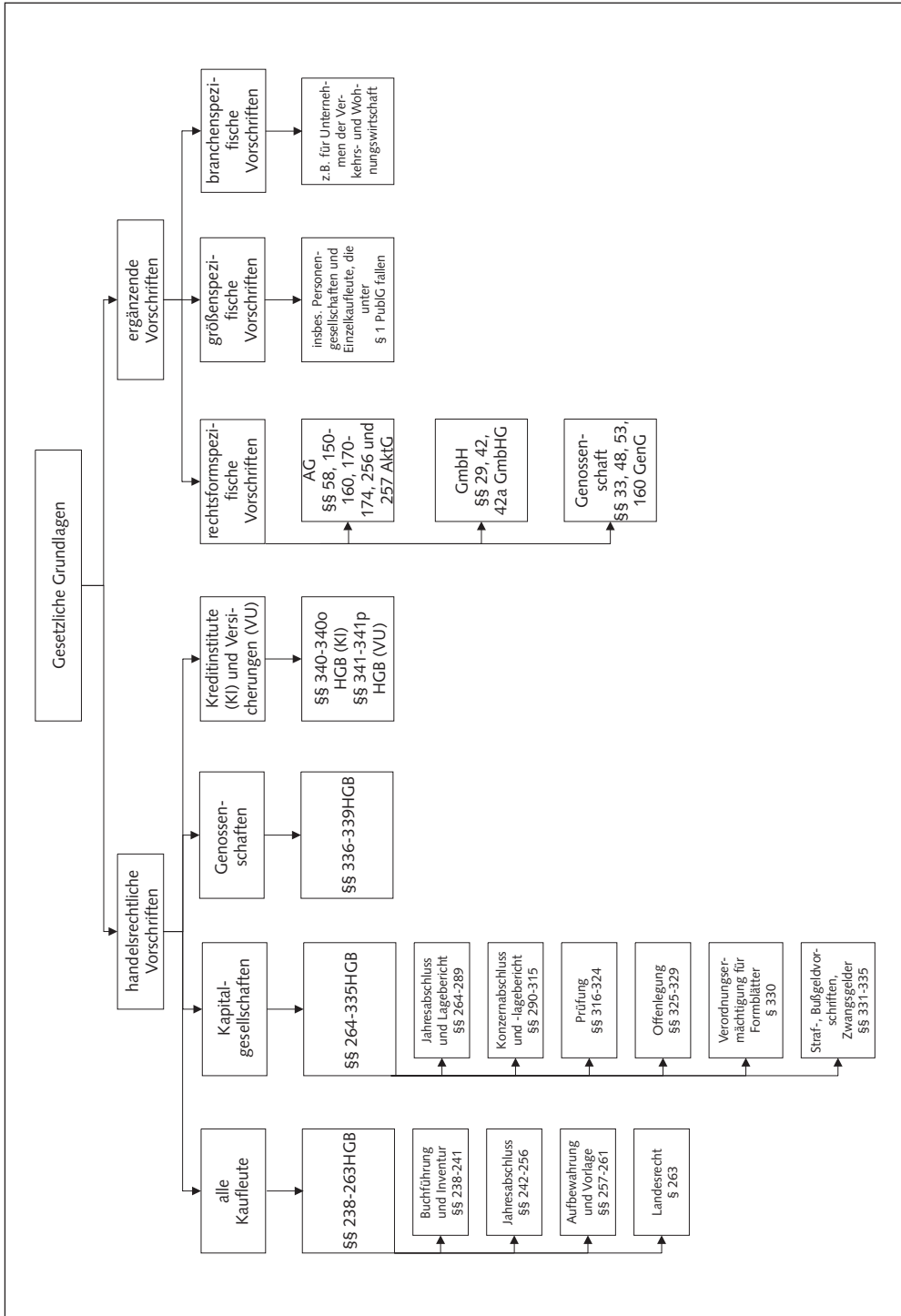


Abb. 3: Gesetzliche Grundlagen für die Erstellung eines Jahresabschlusses



	Größenkriterien		
	Bilanzsumme (BS) [Mio. €]	Umsatzerlöse (U) [Mio. €]	Durchschnittliche Mitarbeiterzahl (MA)
Kleine	$BS \leq 4,840$	$U \leq 9,680$	$MA \leq 50$
Mittelgroße	$4,840 < BS \leq 19,250$	$9,680 < U \leq 38,500$	$50 < MA \leq 250$
Große	$BS > 19,250$	$U > 38,500$	$MA > 250$

Tab. 1: Größenkriterien nach dem HGB

Die Vorschriften für Kapitalgesellschaften sind nach Größenklassen differenziert. Im HGB wird zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften unterschieden, wobei die Vorschriften mit zunehmender Unternehmensgröße strenger werden. Die Größenklassenermittlung erfolgt nach § 267 HGB unter Zugrundelegung der folgenden Kriterien und ist in *Tab. 1* veranschaulicht.

Für die Zuordnung eines Unternehmens zu einer Größenklasse ist erforderlich, dass mindestens zwei der drei Kriterien an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen erfüllt werden. Handelt es sich um eine Neugründung oder Umwandlung des Unternehmens, so erfolgt die Zuordnung zu einer Größenklasse am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung oder Umwandlung (vgl. § 267 Abs. 4 Satz 2 HGB). Kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften i.S.d. § 264d HGB gelten gem. § 267 Abs. 3 Satz 2 HGB stets als große Kapitalgesellschaften.

Die für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften gelten z.T. auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften, sofern diese Unternehmen unter § 5 Abs. 1 PublG fallen. Die Voraussetzungen dafür, dass Einzelunternehmen und Personengesellschaften unter das PublG fallen, sind im § 1 PublG aufgeführt und in *Tab. 2* veranschaulicht.

Wenn mindestens zwei der drei Kriterien an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen erfüllt sind, gelten die Voraussetzungen für die Anwendung des PublG als gegeben.

Ein Mutterunternehmen ist nach § 290 HGB verpflichtet, einen Konzernabschluss aufzustellen, wenn die verbundenen Unternehmen unter seiner einheitlichen Leitung stehen (§ 290 Abs. 1 HGB) oder wenn es einen beherrschenden Einfluss auf die Tochterunternehmen ausüben kann (Control-Verhältnis, § 290 Abs. 2 HGB). Konzerne, die dem Recht eines EG-Mitgliedstaates unterliegen, haben einen Konzernabschluss nach den Regeln der IAS/IFRS aufzustellen, wenn von einem Konzernunternehmen Wertpapiere zum Handel im geregelten Markt eines beliebigen EG-Mitgliedsstaats zugelassen (§ 315a Abs. 1 HGB) bzw. beantragt worden sind (§ 315a Abs. 2 HGB) (sog. kapitalmarktorientierte Konzerne).

Gem. § 315 Abs. 3 HGB haben nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen ein Wahlrecht

Kriterien	Größenkriterien
Bilanzsumme	> 65 Mio. €
Umsatzerlöse	> 130 Mio. €
Durchschnittliche Mitarbeiterzahl	> 5.000

Tab. 2: Größenkriterien nach dem PublG

zur Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses. Ein Mutterunternehmen, welches einen Konzernabschluss erstellt, ist zusätzlich verpflichtet, für Ausschüttungs- und Steuerbemessungszwecke einen HGB-Einzelabschluss sowie ggf. zusätzlich eine Steuerbilanz zu erstellen.

§ 325 Abs. 2a HGB gestattet es großen Kapitalgesellschaften, im Rahmen ihrer Bundesanzeigerpublizität anstelle eines HGB-Einzelabschlusses einen IFRS-Einzelabschluss offen zu legen.

### Aufgabe 1: Größenkriterien

Die Müller-GmbH wurde im Jahr 2005 gegründet. Für die Jahresabschlüsse 2005 bis 2009 ergeben sich folgende Größenmerkmale:

Jahr	Bilanzsumme [Mio. €]	Umsatzerlöse [Mio. €]	Durchschnittliche Mitarbeiterzahl
2005	3,1	9,7	40
2006	6,5	18	45
2007	3,0	12,9	100
2008	20	26	280
2009	8,9	39	200

Am 01.04.2009 wurde das Unternehmen aufgrund der Finanzierung der Wachstumsstrategie in eine Aktiengesellschaft umgewandelt, um eine Notierung am geregelten Markt aufzunehmen.

In welche Größenklassen ist das Unternehmen für die Geschäftsjahre einzuordnen?

Lösung auf Seite 273

## D. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Neben den handelsrechtlichen Vorschriften, die nicht alle Probleme der Buchführung detailliert regeln, sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) im Rahmen der

- Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 Satz 1 und § 239 Abs. 4 Satz 1 HGB),
- Inventurvereinfachungsverfahren (§ 241 HGB),
- Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 243 HGB) und
- Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB) zu beachten.

Die handelsrechtlichen GoB werden analog im Steuerrecht im Rahmen der Gewinnermittlung von Vollkaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden angewendet (vgl. § 5 Abs. 1 EStG).

Grundsätzlich konkretisieren und ergänzen die GoB die gesetzlichen Einzelvorschriften. Für die Rangfolge der Rechtsanwendung gilt, dass die Gesetzesvorschriften vor den GoB anzuwenden sind. Die GoB kommen dann zur Anwendung, wenn keine gesetzliche Rege-

lung zu einem bestimmten Problem existiert oder Zweifel bei der Anwendung und Auslegung der gesetzlichen Vorschriften bzw. Lücken innerhalb der Vorschriften vorliegen.

Zur Herleitung der GoB existieren die *induktive*, die *deduktive* und die *hermeneutische Methode*.

### **Induktive Methode**

Nach der induktiven Methode sollen die GoB aus den »Anschauungen ordentlicher, ehrenwerter Kaufleute« abgeleitet werden.<sup>1</sup> Problematisch ist die Festlegung der Kriterien für einen ehrenwerten Kaufmann. Zudem können keine anderen Personenkreise an der Entwicklung teilnehmen. Darüber hinaus versagt die induktive Methode bei neuen Bilanzierungsproblematiken.

### **Deduktive Methode**

Im Rahmen der deduktiven Methoden werden die GoB aus den Zwecken der Rechnungslegung abgeleitet. Als Entscheidungshilfen für die Ableitung der Rechnungslegungszwecke kommen in Frage: »Gesetz und die zugrunde liegenden EG-Richtlinien, Rechtsprechung des BGH, des EuGH, des BFH, die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW, gutachterliche Stellungnahmen des DIHT und der IHK, die gesicherten Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre, die Fachliteratur sowie die Bilanzierungspraxis ordentlicher Kaufleute«. <sup>2</sup> Auch die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze des IASB bieten vor allem in der Konzernrechnungslegung zusätzliche Anhaltspunkte. Problematisch ist allerdings der fehlende dominierende Jahresabschlusszweck.

### **Hermeneutische Methode**

Die hermeneutische Methode ist die ganzheitliche Methode der Auslegung handelsrechtlicher Bilanzierungsvorschriften anhand folgender Kriterien:

- Wortlaut und Wortsinn der gesetzlichen Vorschriften;
- Bedeutungszusammenhang der gesetzlichen Vorschriften;
- Entstehungsgeschichte der gesetzlichen Vorschriften;
- Gesetzesmaterialien und Ansichten des Gesetzgebers;
- Betriebswirtschaftliche bzw. objektiv-teleologische Gesichtspunkte;
- Verfassungskonformität.

Die GoB lassen sich in die drei Teilbereiche Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation, Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur und Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung aufgliedern (vgl. *Abb. 4*).

---

<sup>1</sup> Vgl. IDW (2006), Tz. E 5.

<sup>2</sup> Vgl. IDW (2006), Tz. E 5.

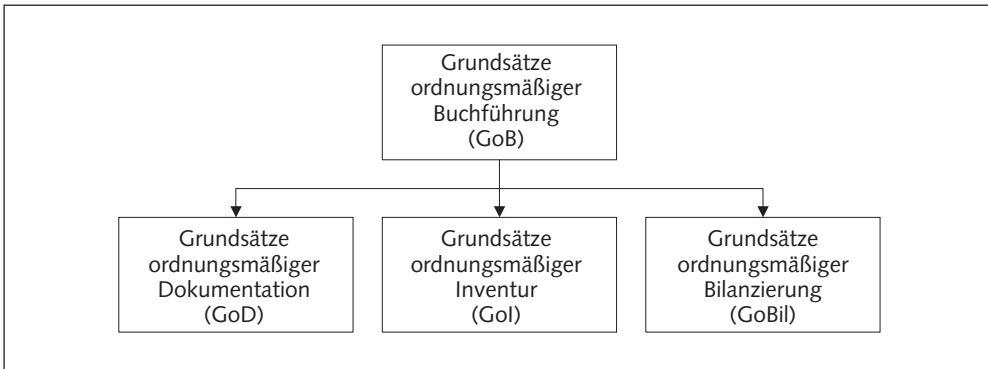


Abb. 4: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

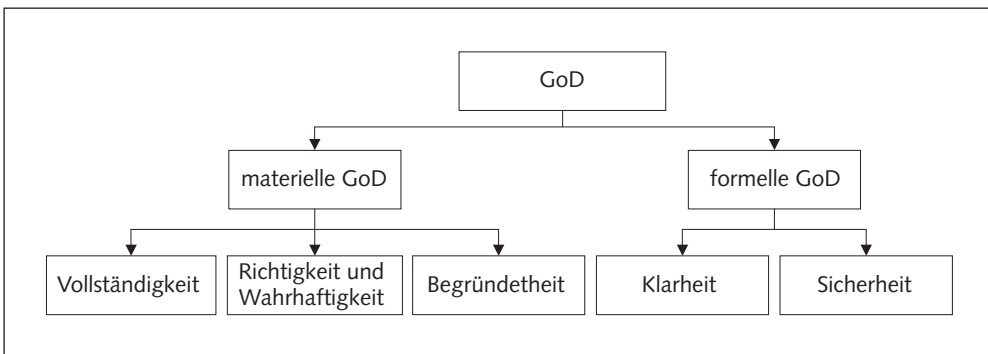


Abb. 5: Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation

## 1. Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation

Die GoD dienen zur Sicherung der Aufzeichnung aller buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle und können wie in *Abb. 5* dargestellt spezifiziert werden.<sup>1</sup>

### Vollständigkeit

Die Buchführung muss alle Anfangsbestände der Aktiva und Passiva, sämtliche buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle in fortlaufender zeitlicher Reihenfolge ihres Anfalls und alle materiellen Abschlussbuchungen enthalten. Ferner sind Saldierungen zu unterlassen.

### Richtigkeit und Wahrhaftigkeit

Dieser Grundsatz untersagt alle Manipulationen, die zu einer sachlichen Verfälschung der Buchführung führen, insbesondere durch

<sup>1</sup> Die Literatur bietet diesbezüglich unterschiedliche Klassifikationen. Die hier vorgestellte Einteilung orientiert sich an Buchner, vgl. *Buchner* (2005), S. 48.