



Buchführung und Bilanzierung nach IFRS und HGB

Eine Einführung mit praxisnahen Fällen

5., aktualisierte Auflage

Jochen Zimmermann
Jörg Richard Werner
Jörg-Markus Hitz



Pearson

EXTRAS
ONLINE

- der konsistenten Entwicklung neuer Standards sowie der Überarbeitung existierender Standards dienen;
- das IASB bei den Bemühungen um eine Harmonisierung der Rechnungslegung unterstützen, insbesondere, um im Hinblick auf bestimmte Ziele der Rechnungslegung Wahlrechte einzuschränken;
- nationalen Standardsettern bei der (Fort-)Entwicklung nationaler Standards helfen;
- den Bilanzierenden eine Hilfestellung bei der Anwendung der IFRS sein, insbesondere was die Behandlung von Sachverhalten betrifft, die nicht oder nicht eindeutig in bestehenden Standards geregelt sind;
- Wirtschaftsprüfern bei der Meinungsbildung helfen, wenn unklar ist, ob bestimmte Bilanzierungsgepflogenheiten ihrer Klienten mit den IFRS in Einklang stehen;
- die Bilanzadressaten bei der Interpretation von Abschlüssen nach IFRS unterstützen;
- all diejenigen mit Informationen versorgen, die sich einen Eindruck über die Arbeit des IASB verschaffen wollen.

Das Rahmenkonzept wurde in den vergangenen Jahren umfassend überarbeitet, die jüngste Version wurde im März 2018 veröffentlicht. Im neuen Rahmenkonzept finden sich insbesondere überarbeitete Definitionen von Vermögenswerten und Schulden. Anders als ursprünglich beabsichtigt, stellt das neue Rahmenkonzept keine grundlegende Überarbeitung dar, sondern fokussiert maßgeblich auf Aspekte, die bislang ungeregelt waren. Das überarbeitete Rahmenkonzept ist nicht Gegenstand des europäischen Endorsement-Prozesses.

Das erste Kapitel des Rahmenkonzepts verdeutlicht zunächst noch einmal die **Zielsetzung der Rechnungslegung nach IFRS**, Informationen über das berichtende Unternehmen zur Verfügung zu stellen, die für bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger nützlich sind, um Entscheidungen für die Bereitstellung von Ressourcen an das Unternehmen zu treffen. Es wird außerdem auf die zentrale Rolle des Prinzips der Periodenabgrenzung hingewiesen, nach dem Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse einer Periode nach ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugeordnet werden, auch wenn die verbundenen Zahlungsflüsse in andere Perioden fallen.

Das zweite Kapitel des Rahmenkonzepts fokussiert sich auf **qualitative Anforderungen an nützliche Abschlussinformationen**. Es werden dabei zwei Arten qualitativer Anforderungen unterschieden und zwar grundlegende und weiterführende. Die fundamentalen qualitativen Anforderungen sind die Relevanz (*relevance*) und die Glaubwürdigkeit der Darstellung (*faithful representation*).

- Informationen gelten dann als relevant, wenn sie geeignet sind, die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten zu beeinflussen. Es handelt sich hierbei um eine wichtige Anforderung an Informationen im Abschluss. Allerdings ist nur schwer zu entscheiden, ob bestimmte Sachverhalte für die Adressaten relevant sind oder nicht. Zu prüfen ist deshalb zunächst, ob ein Sachverhalt wesentlich (*material*) ist. Als wesentlich sind Sachverhalte einzuschätzen, deren Weglassen oder fehlerhafte Darstellung geeignet wäre, die Adressaten der Rechnungslegung zu

anderen wirtschaftlichen Entscheidungen zu verleiten. Unbedeutende Sachverhalte können nach diesem Grundsatz vernachlässigt werden, soweit dadurch die Aussagekraft des Abschlusses nicht beeinträchtigt wird.

- Die Relevanz der Rechnungslegung wird auch durch das Ausmaß der Glaubwürdigkeit der vermittelten Informationen beeinflusst. Glaubwürdigkeit wird durch Vollständigkeit, Neutralität und Fehlerfreiheit erreicht. Vollständigkeit besagt dabei, dass ein Abschluss alle erforderlichen Informationen enthält, um Adressaten die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage zu erlauben. Die Forderung nach Neutralität bedeutet, dass ein Abschluss frei von verzerrenden Einflüssen sein soll. So soll etwa eine zu positive (oder auch zu pessimistische) Darstellung der wirtschaftlichen Lage vermieden werden. Fehlerfreiheit ist nicht mit Genauigkeit zu verwechseln. Ausdrücklich erlaubt das Rahmenkonzept auch Schätzungen (die sich zu einem späteren Zeitpunkt ggf. als falsch erweisen können), allerdings muss bei der Ermittlung ein ausreichendes Maß an Sorgfalt an den Tag gelegt werden. Fehlerfreiheit lässt sich damit implizit als Sorgfaltspflicht bei der Erstellung eines Abschlusses auffassen.

Zu beachten ist, dass die glaubwürdige Darstellung kein Selbstzweck ist, weil sie nicht allein sichert, dass auch relevante Informationen vermittelt werden. Informationen in einem Abschluss müssen nach dem Rahmenkonzept demnach relevant *und* verlässlich sein. Die Nützlichkeit von relevanten und glaubwürdigen Informationen kann dann durch die Beachtung der „weiterführenden“ qualitativen Anforderungen noch erhöht werden. Bei diesen weiterführenden Anforderungen handelt es sich um Vergleichbarkeit, Nachprüfbarkeit sowie die Zeitnähe und Verständlichkeit von Informationen. Die weiterführenden qualitativen Eigenschaften der Rechnungslegung sollen möglichst maximal erreicht werden. Zu beachten ist allerdings, dass ein Abschluss, der die vier weiterführenden qualitativen Anforderungen erfüllt, nicht notwendigerweise relevant und glaubwürdig ist. Damit wird der unterstützende Charakter der weiterführenden Annahmen deutlich: Ihre Beachtung erhöht die Nützlichkeit von relevanten und glaubwürdigen Abschlüssen, kann sie aber allein nicht erreichen. Werden die qualitativen Anforderungen des Rahmenkonzepts und die Standards mit den zugehörigen Interpretationen eingehalten, führt das im Regelfall zu einem Abschluss, der das widerspiegelt, was im Allgemeinen als Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verstanden wird. Dies wird auch als *fair presentation* beziehungsweise als Befolgung eines *true and fair view* bezeichnet.

Exkurs 3.3**Overriding Principle**

Im Einzelfall mag der Bilanzersteller zu der Auffassung gelangen, das Befolgen eines Standards oder einer Interpretation führe nicht zu einer zutreffenden Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Abschluss. Das Befolgen der Regeln wäre dann nicht im Interesse der Adressaten. In solchen Fällen gestattet IAS 1, von den jeweiligen Regeln abzuweichen, die dazu führen würden, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens unzutreffend dargestellt würde. Eine Rechnungslegungsregel, die es gestattet, andere Regeln zu brechen, wird in der Literatur als *overriding principle* bezeichnet. Eine solche Regel birgt eine gewisse Missbrauchsgefahr; denn für die Adressaten ist schwer nachprüfbar, ob die Anwendung der Regeln tatsächlich zu einer verzerrten Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage geführt hätte oder ob die Bilanzersteller von den betreffenden Regeln abweichen, weil sie zu einer unvorteilhaften Darstellung geführt hätten. Das beschriebene *overriding principle* erhöht damit das Risiko opportunistischen Verhaltens durch die Manager und stellt ein Einfallstor der Gestaltung von Rechnungslegung nach Wünschen der Bilanzierenden dar. Die Anwendung des Prinzips soll deshalb nicht zum Regelfall werden. Darauf weist auch IAS 1 hin, wenn von „äußerst seltenen Fällen“ gesprochen wird, in denen ein Abweichen von den Regeln erforderlich sein könnte.

Die Herausforderungen bei der Anwendung können anhand eines Beispiels nachvollzogen werden: Am 22. Februar 2017 meldete die MBB SE, eine börsennotierte, mittelständische, familiengeführte Beteiligungsgesellschaft, vorläufige Zahlen: Demnach betrug das Ergebnis je Aktie für das Geschäftsjahr 2017 € 2,06 und das Konzernergebnis insgesamt rund € 13,6 Mio. Am 29. März 2017 korrigierte die MBB diese Zahlen und schätzte nunmehr das Ergebnis je Aktie auf nur noch € 0,71, dies „aufgrund einer nach IFRS notwendigen Änderung der Bilanzierung von Effekten aus dem Aumann IPO.“ Unter einem IPO (Initial Public Offering) versteht man einen Börsengang, hier einer Beteiligungsgesellschaft. Das Konzernergebnis der MBB lag ausweislich des im April veröffentlichten Geschäftsberichts tatsächlich nur bei € 0,71 je Aktie bzw. € 4,656 Mio. insgesamt. Was war passiert?

MBB hatte im Dezember 2013 ein aktienkursbasiertes, langfristiges Bonusprogramm eingeführt. Einschlägig hierfür sind die Regelungen in IFRS 2. Demnach wird für ein aktienbasiertes Bonusprogramm, bei dem sich eine spätere Bonuszahlung am Anstieg des Aktienkurses über die Laufzeit bemisst, für den erwarteten späteren Barausgleich eine Schuld zum beizulegenden Zeitwert am jeweiligen Geschäftsjahresende ausgewiesen. Änderungen des beizulegenden Zeitwerts werden im Gewinn oder Verlust erfasst. Durch den Börsengang der Aumann AG war der Aktienkurs der MBB stark gestiegen.



→ Fortsetzung

Vor der Ankündigung des Börsengangs im November 2016 hatte der Aktienkurs der MBB noch bei rund € 40 gelegen. Bis zum Jahresende stieg dieser auf knapp € 70 und erhöhte sich bis zum Vollzug des Börsengangs am 24. März 2017 auf knapp € 90. Hieraus erhöhte sich die Verpflichtung aus dem Aktienoptionsprogramm, ein entsprechender Aufwand wäre zu erfassen gewesen.

In der Ad-hoc-Mitteilung vom 29. März 2017 erklärte die MBB: „In den vorläufigen Zahlen ist die Gesellschaft auf Basis einer gutachterlichen Stellungnahme davon ausgegangen, dass dieser im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Börsengang stehende Aufwand wie andere Transaktionskosten zu klassifizieren und wie auch der Eigenkapitalzuwachs erfolgsneutral abzubilden sei.“ Dies hätte indes explizit nicht im Einklang mit IFRS 2 gestanden. Im Geschäftsbericht 2017 erklärt die MBB dazu: „Für eine entsprechende Behandlung des Aufwands aus dem langfristigen Bonusprogramm spräche überdies auch das „overriding principle“ des IAS 1.19. Durch eine erfolgswirksame Erfassung des Aufwands aus dem Bonusprogramm wird nach Sicht der Gesellschaft die Ertragslage der MBB beeinträchtigt, da Gleicher ungleich behandelt wird.“ Offenbar kam es jedoch zwischen der Veröffentlichung der vorläufigen Zahlen und dem Geschäftsbericht zu einem Umdenken in diesem Punkt. Im Geschäftsbericht 2017 heißt es entsprechend: „MBB hat sich dennoch entschieden, dieser engen Auslegung des IFRS zu folgen und den Aufwand aus dem langfristigen Bonusprogramm ... erfolgswirksam zu erfassen.“

(Quelle: Konzernabschluss 2017 der MBB SE 2017)

Die weiteren Kapitel des Rahmenkonzepts behandeln folgende Themen und werden an späterer Stelle in diesem Buch ausführlicher behandelt:

- Kapitel 4: Die Elemente eines Abschlusses
- Kapitel 5: Ansatz und Ausbuchung von Abschlussposten
- Kapitel 6: Bewertung
- Kapitel 7: Ausweis und Angaben
- Kapitel 8: Kapital- und Kapitalerhaltungskonzeptionen

Wichtige Standards

Auch wenn das Rahmenkonzept bestimmte Prinzipien erkennen lässt, sind die IFRS im Kern fallbasiert (kasuistisch) aufgebaut. Jeweils ein konkreter Standard regelt, wie ein bestimmter Sachverhalt bilanziert wird. Die Bilanzierung einer Immobilie, in der sich das Verwaltungsgebäude eines Unternehmens befindet, ergibt sich etwa aus IAS 16. Erhält das Unternehmen zur Beschaffung eine Subvention, greift IAS 22. Wird es irgendwann nicht mehr benötigt und soll verkauft werden, greift IFRS 5. Ist das Gebäude allerdings im Rahmen eines Finanzierungsleasing-Verhältnisses zugegangen,

ist IFRS 16 zu beachten. Soweit das Gebäude nicht Verwaltungszwecken, sondern der Erzielung von Mieteinnahmen dient, handelt es sich um eine Finanzinvestition, die nach IAS 40 zu bilanzieren ist. Handelt das Unternehmen mit einer Vielzahl von Immobilien und hat diese daher nur kurzfristig im eigenen Bestand, mag sie gar ein Vorratsgegenstand nach IAS 2 sein. Für viele Sachverhalte ist es damit keineswegs trivial, zu entscheiden, welcher Standard greift.

Die nachfolgende Abbildung gibt einen Überblick über die Standards, die für bestimmte Bilanzpositionen einschlägig sind:

Wichtige Standards zur Aktiva		Wichtige Standards zur Passiva	
Sachanlagen	IAS 16	Eigenkapital	IAS 1 IAS 32
Finanzinvestitionen	IAS 40	Minderheitsanteile	IFRS 10
Immaterielle Vermögenswerte	IAS 38	Rückstellungen (allgemein)	IAS 37
Finanzielle Vermögenswerte	IAS 32 IAS 9	Pensionsrückstellungen	IAS 19
Finanzanlagen	IAS 28	Steuerschulden und passive latente Steuern	IAS 12
Vorräte	IAS 2		
Steuerforderungen und aktive latente Steuern	IAS 12		
Zur Veräußerung gehaltene Vermögenswerte	IFRS 5		

Abbildung 3.1: Zuordnung von einschlägigen IFRS zu wichtigen Bilanzpositionen

Neben dem Rahmenkonzept gibt es nur eine begrenzte Anzahl von Standards, die sich mit übergeordneten Themen beschäftigen. Hierzu zählt IFRS 13, der generelle Leitlinien zur Ermittlung von beizulegenden Zeitwerten (*fair values*) enthält, einem Bewertungsmaßstab, der sich in vielen Standards wiederfindet. ► Abbildung 3.2 gibt einen Überblick über Standards, die allgemeine Bilanzierungsthemen ansprechen. Dabei werden Standards unterschieden, die sich primär mit Ausweisfragen beschäftigen, solche, die sich der periodengerechten Erfassung von Aufwendungen und Erträgen widmen, Standards für Sondersachverhalte (etwa Leasing- oder Versicherungsverträge) und Standards, die im Zusammenhang mit Konzernabschlüssen eine Rolle spielen.

Übergeordnete Themen				
Ausweis und Präsentation	Allgemein	IAS 1	Sondersachverhalte	Leasing Versicherungsverträge
	Kapitalflussrechnung	IAS 7		IFRS 4
	Ergebnis je Aktie	IAS 33		Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
	Angaben zu Finanzinstrumenten	IFRS 7		IAS 10
	Zwischenberichte	IAS 34		Stetigkeit, Anpassungen durch Fehler und Schätzungen
	Segmentberichterstattung	IFRS 8	Bewertungsthemen	IAS 8
	Erstmalige Anwendung der IFRS	IFRS 1		fair value
Erfassung von Aufwand und Ertrag	Erlöse	IFRS 15	Konzernthemen	Unternehmenszusammenschlüsse
	Zuwendungen	IAS 20		IFRS 3
	Erfassung von Wertminderungen	IAS 36		Konsolidierte Abschlüsse
	Fremdkapitalkosten	IAS 23		IFRS 10
	Aufwand aus aktienbasierter Vergütung	IFRS 2		Gemeinsame Aktivitäten
				IFRS 11

Abbildung 3.2: IFRS zu übergeordneten Themen

Umgang mit Regelungslücken

Mit der schrittweisen Entwicklung von Standards können die IFRS für ein bestimmtes Bilanzierungsproblem möglicherweise keine explizite Lösung vorgeben. Die wirtschaftliche Entwicklung kann schneller verlaufen als der Standardsetzungsprozess. In einem solchen Fall muss zunächst geprüft werden, ob es in den bestehenden Standards und Interpretationen Lösungsvorschläge für ähnlich gelagerte Fälle gibt. Ist dies nicht der Fall, muss geprüft werden, ob sich aus den Darstellungen im Rahmenkonzept eine Lösung ableiten lässt. Ferner ist es möglich, auf Verlautbarungen anderer Standardsetter zurückzugreifen, zumindest dann, wenn die korrespondierenden Standards ein ähnliches Rahmenkonzept wie die IFRS aufweisen. Mit dieser Regelung in IAS 8 (siehe ► Exkurs 3.4: „Verweis auf Normen anderer Standardsetter“) öffnen sich die IFRS einer weiteren Harmonisierung der Rechnungslegung, insbesondere mit den amerikanischen US GAAP, in denen die Anzahl detaillierter Lösungen für Bilanzierungsprobleme nach wie vor weitaus größer ist als in den IFRS.

Exkurs 3.4

Verweis auf Normen anderer Standardsetter

Wenn die IFRS keine Regelungen für bestimmte Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse vorhalten, muss das Management entscheiden, welche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden in solchen Fällen anzuwenden sind. IAS 8 enthält dazu einige Leitlinien. Dort heißt es: „Bei seiner Entscheidungsfindung (...) hat das Management (...) zu berücksichtigen: (a) die Anforderungen und Anwendungsleitlinien in Standards und Interpretationen, die ähnliche und verwandte Fragen behandeln; (b) die im Rahmenkonzept enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen. Bei seiner Entscheidungsfindung (...) kann das Management außerdem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen (...).“ (IAS 8.10-12, zitiert im Wortlaut der Veröffentlichung durch die EU-Kommission)



Aufgaben

1. Nennen Sie die Hauptaufgaben des IASB-Rahmenkonzepts!
2. Recherchieren Sie, welche Grundlagen der IFRS-Rechnungslegung in IAS 1 beschrieben werden? Wie verhalten sie sich zu den Angaben im Rahmenkonzept?



→ Fortsetzung

3. Erlaubt der Hinweis auf bestimmte Anforderungen im Rahmenkonzept, von Bestimmungen in einem bestimmten IAS oder IFRS abzuweichen?
4. Warum könnten bestimmte Standards des IASB nicht im europäischen „öffentlichen Interesse“ liegen? Diskutieren Sie!
5. Warum soll eine Ausgewogenheit zwischen den qualitativen Anforderungen herrschen?
6. Bei welchen Informationen könnte die Erstellung „kostspieliger“ sein als der Nutzen, den die Adressaten aus ihnen ziehen? Nennen Sie Beispiele!
7. Versuchen Sie ein Beispiel zu finden, in dem es einen Unterschied zwischen einer wirtschaftlichen und einer rein rechtlichen Betrachtungsweise geben könnte.
8. Wie würden Sie als Abschlussprüfer darauf reagieren, wenn Ihnen ein Klient erklären würde, er weiche aufgrund des *overriding principle* von einem bestimmten Standard ab und bilanziere nach Maßgabe des Rahmenkonzepts?
9. Welche Bedingungen werden für Normen genannt, auf die nach IAS 8.10 zurückgegriffen werden kann?

3.1.2 Handelsgesetzbuch und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Lernziele

- Die deutsche Rechnungslegung basiert auf Regelungen im Handelsgesetzbuch (HGB), die auch auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verweisen.
- Die deutsche Rechnungslegung zeichnet sich durch eine vorsichtige Gewinnermittlung aus, sie ist zudem stärker prinzipienorientiert.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Die Rechnungslegung auf Grundlage des Handelsgesetzbuchs (HGB) und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist geprägt durch die Leitidee des Gläubigerschutzes. Dieser wird durch eine vorsichtige, ausschüttungsbegrenzende Gewinnermittlung verwirklicht. Das HGB verpflichtet – mit einigen Ausnahmen – jeden Kaufmann, Bücher zu führen, in denen die Handelsgeschäfte und die Lage des

Vermögens ersichtlich zu machen sind. Dabei gilt die sogenannte Generalnorm des § 243 Abs. 1: „Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen.“

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) besagen, wie Buchhaltung, Inventar und Jahresabschluss zweckmäßig zu gestalten sind. Die GoB haben drei wichtige Aufgaben: Erstens soll ihre Anwendung zu einer gläubiger- und anteilseignerschützenden Gewinnermittlung bzw. Bilanzierung führen. Zweitens verknüpfen sie über das Maßgeblichkeitsprinzip das Handels- und Steuerrecht. Drittens dienen sie dazu, alle vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich geregelten Sachverhalte aufzufangen. Die GoB sind nur teilweise im Gesetz niedergelegt („kodifiziert“) und dort mitunter nur vage gefasst. So verlangt § 252 Abs. 1 Nr. 4 etwa, dass Gewinne nur zu berücksichtigen sind, „wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind“ – ohne indes zu konkretisieren, wann dieses „Realisationsprinzip“ erfüllt ist. Insofern bedürfen die GoB der Auslegung und Konkretisierung. Prinzipiell können GoB entweder aus allgemeinen Prinzipien (deduktiv) entwickelt werden oder (induktiv) durch Beobachtung der Praxis entstehen.

Induktive Entstehung: Vorschläge für GoB können (theoretisch) durch die Orientierung an guter Praxis entstehen. In der Tat haben viele Rechnungslegungsregeln ihren Ursprung in der guten kaufmännischen Praxis. Das gilt etwa für das Entstehen der Konzernrechnungslegung. Dies setzt aber voraus, dass sich im Zeitablauf überhaupt eine Praxis herausbildet – und bis dahin eine Vielzahl unterschiedlicher Praktiken zumindest nicht unzulässig ist. Die Vielfalt solcher Praktiken würde indes die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen erheblich einschränken, was gegen diesen Ansatz spricht. Allerdings kann auch dann von einer induktiven Ermittlung gesprochen werden, wenn Verlautbarungen berufsständischer Vereinigungen oder professioneller Standardsetter Eingang in Recht und Gesetz finden. Für die deutschen GoB wird allerdings die Idee der induktiven Ermittlung bereits seit den 1960er-Jahren abgelehnt.

Deduktive Ableitung: Nach dieser – in Deutschland insbesondere durch die Arbeiten von *Adolf Moxter* etablierten und durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geübten – Methode werden GoB aus den Aufgaben und Zwecken der Rechnungslegung entwickelt. Wenn der Zweck eines Abschlusses etwa den Gläubigerschutz umfasst, so kann daraus die Notwendigkeit einer vorsichtigen Bilanzierung abgeleitet werden. Mit Verweis auf Vorsicht wird dann wiederum, beispielsweise, eine ratierliche Gewinnrealisierung bei langlaufenden Projekten (Fertigungsaufträgen) ausgeschlossen. Problematisch bei einer deduktiven Ableitung ist indes, dass die obersten Aufgaben und Zwecke der Rechnungslegung in Konflikt stehen können und dass es auch unterschiedliche Auffassungen etwa dahingehend geben kann, was genau eine Gewinnermittlung ausmacht, die einerseits Gläubiger vor übermäßigen Ausschüttungen von Mitteln aus dem Unternehmen schützt und andererseits Eignern eine Mindestausschüttung sichern soll. Eine vermittelnde Perspektive nimmt die *teleologische Entstehung* der GoB ein. Demnach sollen GoB so entwickelt werden, dass eine Praxis entsteht, die im Einklang mit den entsprechenden gesetzlichen Zwecken steht. Diese Perspektive betont den Normcharakter der GoB in besonderer Form und bringt damit die politische Rolle der Regelungen zur Geltung. Für die Rechnungs-

legungsregeln bedeutet dies eine Orientierung der Anbieter von Lösungsideen an den Vorgaben der Politik, die gesetzlich niedergelegt sind.

Die maßgeblichen gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften enthält das dritte Buch des HGB („Handelsbücher“), das wiederum aus sechs Abschnitten besteht. Der erste enthält die Vorschriften für alle Kaufleute, der zweite ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften sowie die Vorschriften für Konzerne. Hier sind ferner Prüfungs- und Publizitätspflichten für Kapitalgesellschaften und Konzerne geregelt. Der dritte Abschnitt enthält ergänzende Vorschriften für eingetragene Genossenschaften, der vierte solche für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (etwa Kreditinstitute und Versicherungen). Der fünfte Abschnitt enthält die Vorschriften für ein privates Rechnungslegungsgremium, der sechste solche für die Prüfstelle für Rechnungslegung.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung finden sich nicht abschließend in Gesetzen, sondern sind über verschiedene Quellen verstreut. Sie sind damit einerseits unübersichtlicher als etwa die internationalen Standards, bei denen Regelungen thematisch zusammengefasst sind. Andererseits sind sie offener für die Beteiligung von Betroffenen, die außerhalb des Gesetzgebungs- oder Standardsetzungsverfahrens stehen. Üblicherweise werden die GoB in Rahmengrundsätze, Abgrenzungsgrundsätze und sonstige Grundsätze unterteilt. Abgrenzungsgrundsätze legen fest, ob ein bestimmter Sachverhalt in einer bestimmten Abrechnungsperiode erfasst werden soll. Folgende Kriterien haben dabei besondere Bedeutung:

Grundsatz der Periodisierung: Aufwendungen und Erträge sind unabhängig von den Zeitpunkten der zu ihnen gehörenden Zahlungen zu berücksichtigen, also zu periodisieren. Das Realisationsprinzip, die Abgrenzung nach der Sache und nach der Zeit sowie das Imparitätsprinzip konkretisieren die nach GoB akzeptierte periodengerechte Erfolgsermittlung.

Realisationsprinzip: Gewinn entsteht, wenn er realisiert ist. Zur Konkretisierung dieser zunächst zirkulären Definition orientieren sich die GoB an den Regelungen im Privatrecht. Verlangt wird für die Realisation der Übergang von Chancen und Risiken auf einen Käufer. Erst dann darf ein Umsatz gebucht werden. Nach HGB ist damit weitgehend ausgeschlossen, bloß „realisierbare“ Erfolge als Ertrag zu erfassen. Chancen nur zu haben, reicht also nicht aus; man muss sie in „reale“ Tatsachen umsetzen („realisieren“). Der Zahlungseingang spielt dabei keine Rolle. Ein Umsatzerlös wird etwa auch erfolgswirksam erfasst, wenn Waren auf Ziel verkauft werden, der Zahlungseingang also erst zu einem späteren Zeitpunkt – eventuell gar in einer späteren Abrechnungsperiode – erfolgt. Erfolgt der Zahlungseingang vor dem Übergang der Chancen und Risiken werden erfolgsneutral Verbindlichkeiten in Form von Vorauszahlungen eingebucht.

Abgrenzung nach der Sache und nach der Zeit: Unabhängig vom Zeitpunkt von Zahlungen sind einer Periode alle Vorgänge als Aufwand oder Ertrag zuzurechnen, die nach sachlichen oder zeitlichen Kriterien zu dieser Periode gehören. Dies bezieht sich insbesondere auf die Erfassung von Aufwendungen. Der Verkauf von fertigen Erzeugnissen aus dem Vorratsbestand löst nach dem Gesichtspunkt der sachlichen Zugehörigkeit die

Erfassung eines Aufwands aus, nämlich der Erfassung der entsprechenden Umsatzkosten. Die Zuordnung von Aufwand zu Perioden kann auch unter zeitlichen Aspekten vorgenommen werden. So ist etwa der Preis für die Aufnahme von Fremdkapital, der Zins, in aller Regel ein Aufwand, der durch Verstreichen von Zeit entsteht und damit der oder den Perioden zuzurechnen ist, in denen eine entsprechende Verbindlichkeit besteht. Dies gilt auch für den Fall, in dem die Zahlung erst für den Zeitpunkt der Endfälligkeit vorgesehen ist. Ähnliches gilt für Mieten oder Versicherungsprämien.

Imparitätsprinzip: Positive und negative Entwicklung sind ungleich, eben imparitätisch zu behandeln. Negative Entwicklungen erfasst man bei Bekanntwerden, positive zum Zeitpunkt des Übergangs von Chancen und Risiken. Das Imparitätsprinzip steht damit in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Vorsichtsprinzip.

Ergänzend dazu sind folgende Grundsätze zu beachten:

Kontinuität: Der Grundsatz sichert materiell die Vergleichbarkeit von Abschlüssen über die Zeit, insbesondere durch Stetigkeit im Hinblick auf Ausübung von Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechten sowie die Gliederung von Bilanz, GuV und Anhang; eine formelle Kontinuität besteht in der Identität zwischen den Bilanzen am Ende des einen und Beginn des nächsten Geschäftsjahrs.

Vorsicht: Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ist „vorsichtig zu bewerten, namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlusstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen (...); Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlusstichtag realisiert sind.“ Das Vorsichtsprinzip darf aber nicht dazu führen, systematisch und ohne Abwägung von Chancen und Risiken Vermögenswerte unterzubewerten. Ein Grundsatz „der Kaufmann rechnet sich eher arm als reich“ gilt nur in engen Grenzen, etwa wenn bei Unsicherheit nicht der wahrscheinliche Wert, sondern ein pessimistischer gewählt wird.

Annahme der Unternehmensfortführung: Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

Grundsatz der Wesentlichkeit: Unwesentliche Informationen dürfen vernachlässigt, verkürzt oder verdichtet werden.

Zusätzlich verlangen die Rahmengrundsätze, einen Abschluss nach bestem Wissen und Gewissen und ohne Irreführungen zu erstellen. Der Abschluss muss im Hinblick auf die Vornahme von Schätzungen und Ausübung subjektiven Ermessens ferner frei von Willkür sein. Im Hinblick auf den Ausweis muss der Abschluss die Sachverhalte klar in angemessener und ausreichender Tiefe darstellen und dazu einer sinnvollen und leicht erfassbaren Ordnung folgen. Der Abschluss muss vollständig in dem Sinne sein, dass er alle bis zum Bilanzstichtag angefallenen Geschäftsvorfälle enthält, inklusive solcher, die nicht direkt als Geschäftsvorfall erkennbar waren, etwa den Schwund von Vorratsgegenständen, ein Fallen von Marktwerten unter Einstandspreise oder das Entstehen neuer Risiken. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung sind alle Vermögenswerte und Schulden einzeln und unabhängig voneinander zu erfassen und zu bewerten. Saldierungen sind grundsätzlich unzulässig.

Zudem gibt es einige Dokumentationsgrundsätze. Nach dem Belegprinzip darf es keine Buchungen ohne Beleg geben, das Rechnungswesen ist systematisch aufzubauen, es muss ein internes Kontrollsysteem vorliegen und alle Aufzeichnungen müssen verständlich sein.

Die Grundsätze stellen Prinzipien dar, die an einer oder anderen Stelle durchaus in der Bilanzierungspraxis durchbrochen sein können. Die Durchbrechung – etwa die Saldierung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens aus Vereinfachungsgründen – muss aber wieder allgemein akzeptiert sein und ist zu begründen. Einzelne Unternehmen können also nicht beliebig von den GoB abweichen.

Einblicksnorm für Kapitalgesellschaften: *true and fair view*

Neben der prägenden Geltung der GoB für den Jahresabschluss sämtlicher Einzelkaufleute, Personenhandels- und Kapitalgesellschaften kennt das Handelsrecht noch eine zweite Generalnorm. Während die GoB mit der gläubigerschützenden Gewinnermittlung auf die Ausschüttungsbemessungsfunktion des Jahresabschlusses fokussieren, schafft der § 264 Abs. 2 S. 1 HGB speziell für Kapitalgesellschaften zusätzlich eine Einblicksnorm, die wiederum die Informationsfunktion betont: „Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung *ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln*.“ Das zu vermittelnde Bild wird auch in Anlehnung an die angloamerikanische Bilanzierung, der diese Einblicksnorm entspringt, als *true and fair view* bezeichnet. Dahinter steht die Zielsetzung, den Jahresabschluss auch informativ auszustalten und etwa Anteilseigner zweckmäßig zu informieren. Indes ist dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen, dass das Bild des Unternehmens „unter Beachtung der GoB“ zu vermitteln sei. Nach herrschender Auffassung wird der *true and fair view* daher nach der sogenannten „Abkopplungsthese“ verstanden. Demnach sind Gewinnermittlung und Informationsfunktion voneinander abgekoppelt: Während Bilanz sowie Gewinn- und Verlust-Rechnung durch die GoB und das Ziel der gläubigerschützenden Gewinnermittlung geprägt sind, hat der Anhang die Aufgabe, über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu informieren. Dies geschieht, indem der Anhang etwa detailliert über die Zusammensetzung des Vermögens, über die Fristigkeit von Verbindlichkeiten oder über die Natur des außerordentlichen Ergebnisses informiert. Zudem soll der Anhang ausdrücklich Korrekturen bzw. zusätzliche Angaben vornehmen, wenn Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung kein zutreffendes Bild der Lage zeichnen (§ 264 Abs. 2 S. 2). Hier wäre etwa an das Beispiel der Langfristfertigung zu denken. Zwar verbietet es das Realisationsprinzip grundsätzlich, bei mehrjährigen Fertigungsprozessen (etwa von Kraftwerken, Flugzeugen, Kreuzfahrtschiffen) vor Fertigstellung und Abnahme Umsätze zu erfassen; die Aufgabe des Anhangs ist dann, über die entsprechend verzerrte Ertragslage zu informieren und die Adressaten der Rechnungslegung beispielsweise über den Auftragsbestand, den Fertigungsfortschritt und die voraussichtliche Fertigstellung der Produkte zu unterrichten.

Copyright

Daten, Texte, Design und Grafiken dieses eBooks, sowie die eventuell angebotenen eBook-Zusatzdaten sind urheberrechtlich geschützt. Dieses eBook stellen wir lediglich als **persönliche Einzelplatz-Lizenz** zur Verfügung!

Jede andere Verwendung dieses eBooks oder zugehöriger Materialien und Informationen, einschließlich

- der Reproduktion,
- der Weitergabe,
- des Weitervertriebs,
- der Platzierung im Internet, in Intranets, in Extranets,
- der Veränderung,
- des Weiterverkaufs und
- der Veröffentlichung

bedarf der **schriftlichen Genehmigung** des Verlags. Insbesondere ist die Entfernung oder Änderung des vom Verlag vergebenen Passwort- und DRM-Schutzes ausdrücklich untersagt!

Bei Fragen zu diesem Thema wenden Sie sich bitte an: **info@pearson.de**

Zusatzdaten

Möglicherweise liegt dem gedruckten Buch eine CD-ROM mit Zusatzdaten oder ein Zugangscode zu einer eLearning Plattform bei. Die Zurverfügungstellung dieser Daten auf unseren Websites ist eine freiwillige Leistung des Verlags. **Der Rechtsweg ist ausgeschlossen.** ZugangsCodes können Sie darüberhinaus auf unserer Website käuflich erwerben.

Hinweis

Dieses und viele weitere eBooks können Sie rund um die Uhr und legal auf unserer Website herunterladen:

<https://www.pearson-studium.de>



Pearson