



Rechnungslegung und Bilanztheorie

von

Prof. Dr. Joachim S. Tanski
FH Brandenburg

unter Mitarbeit von

Dipl.-Betriebsw. (FH) Michael Gottschlich

Dipl.-Betriebsw. (FH) Mike Obitz

Oldenbourg Verlag München

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

© 2013 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 143, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg-verlag.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Lektorat: Dr. Stefan Giesen
Herstellung: Tina Bonertz
Titelbild: www.thinkstockphotos.de
Einbandgestaltung: hauser lacour
Gesamtherstellung: Grafik + Druck GmbH, München

Dieses Papier ist alterungsbeständig nach DIN/ISO 9706.

ISBN 978-3-486-59007-4
eISBN 978-3-486-72025-9

Vorwort

Über reine Rechtszusammenhänge hinaus ist für ein tieferes Verständnis der externen Rechnungslegung ein Mindestmaß an Kenntnissen für theoretische Grundlagen notwendig, um komplexere Bilanzierungsfragen bearbeiten zu können. Dies betrifft beispielsweise die Bearbeitung einer Klageschrift genauso wie die Ausarbeitung einer Abschlussarbeit an einer Hochschule. Vorgebrachte Argumentationen ohne substantiierte, theoretische Fundierung werden dabei zwangsläufig geradezu blutarm und blass bleiben.

Dieses Buch wendet sich deshalb an Praktiker, die eine Rechnungslegung aufbauen müssen oder eine Gegenargumentation für ihren Jahresabschlussprüfer vorzubereiten haben, an Standardsetzer (Gesetzgeber, internationale Standardsetzer usw.), die die Praxis mit neuen oder veränderten Regeln „beglücken“ wollen, an Prüfer, Revisoren und Richter, die in komplexen Fragestellungen eine Unterfütterung ihrer Beweisführung benötigen und natürlich an Studenten höherer Semester, die ihre Ausarbeitung in einen geordneten Rahmen betten müssen. Ihnen allen soll dieses Buch eine Hilfestellung bieten und konzeptionelle Grundlagen der Rechnungslegung vermitteln. Damit ein überschaubarer Seitenumfang eingehalten werden kann, wird auf weite Erläuterungen zugunsten knapper Erklärungen, dem Aufzeigen von Zusammenhängen und weiterführenden Hinweisen verzichtet.

Ein Buch entsteht selten ohne helfende Hände. Besonderer Dank gebührt meinen Diplomanden, den Herren Dipl.-Betriebsw. (FH) Michael Gottschlich (Kap. 6) und Dipl.-Betriebsw. (FH) Mike Obitz (Kap. 3.5.5), die ganz besondere Ausarbeitungen zu diesem Buch beisteuerten und damit zu seiner Abrundung beitrugen. Weiterer Dank geht an Herrn Dr. Klaus P. Kurras, der mir Materialien aus einer früheren, gemeinsamen Arbeit überließ. Hinweise, Verbesserungsvorschläge und ggf. auch Kritik nehme ich gerne an.

Berlin, im Februar 2013

Joachim S. Tanski

Inhalt

Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XIII
1 Einleitung	1
2 Grundlagen der Rechnungslegung	3
2.1 Die Abbildung des Unternehmungsprozesses durch das betriebliche Rechnungswesen.....	3
2.2 Das Rechnungswesen als Informationssystem.....	6
2.3 Begriffliche Abgrenzungen zum Jahresabschluss.....	8
2.3.1 Die Bilanz.....	8
2.3.2 Die Gewinn- und Verlustrechnung.....	11
2.3.3 Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung als Elemente des Jahresabschlusses und der Rechnungslegung der Unternehmung.....	11
2.3.4 Konkretisierung der Begriffe Bilanzierung und Bewertung.....	12
2.4 Aufgaben des Jahresabschlusses.....	14
2.4.1 Traditionelle Aufgabenbeschreibungen.....	14
2.4.2 Die interessenbestimmten Informations- und Zahlungsbemessungsaufgaben des Jahresabschlusses.....	16
2.5 Typisierung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	19
2.5.1 Arten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.....	19
2.5.2 Formen der Jahresabschlussrechnungen.....	23
2.5.2.1 Formen der Bilanz.....	23
2.5.2.2 Formen der Gewinn- und Verlustrechnung.....	24
3 Systeme der Rechnungslegung	27
3.1 Begriffe und Systematiken der Rechnungslegung.....	27
3.2 Einrichtungen zur Gestaltung und Überwachung der Rechenschaftslegung.....	29
3.2.1 Standardsetter.....	29
3.2.2 Einrichtungen des Enforcement.....	30
3.3 Pagatorische Rechnungslegung.....	32
3.3.1 Kassenbuchführung.....	32
3.3.2 Kaufmännische Buchführung.....	33
3.3.3 Technik der Rechnungslegung.....	33
3.4 Formen der Rechnungslegung in Unternehmen.....	35
3.4.1 Entwicklung und Einflüsse.....	35

3.4.2	Handelsrecht und Steuerrecht	36
3.4.3	International Financial Reporting Standards.....	37
3.4.3.1	IFRS als kapitalmarktorientierte Rechnungslegung.....	37
3.4.3.2	IFRS als regelbasierte Rechnungslegung.....	38
3.4.3.3	Kritik an den IFRS	39
3.5	Nicht-pagatorische Rechnungslegung.....	40
3.5.1	Überblick über die Unternehmensberichterstattung.....	40
3.5.2	Umweltberichterstattung.....	41
3.5.3	Sozialberichterstattung.....	46
3.5.4	Berichterstattung über das Humanvermögen	47
3.5.5	Berichterstattung über das Intellektuelle Kapital.....	48
3.5.5.1	Definitionen des Intellektuellen Kapitals.....	49
3.5.5.2	Kategorisierungen des Intellektuellen Kapitals	50
3.5.5.3	Kategorisierung der einzelnen Methoden zur Berichterstattung des Intellektuellen Kapitals	52
3.5.5.4	Skandia Navigator als Beispiel	54
3.5.5.4.1	Darstellung des Skandia Navigator.....	54
3.5.5.4.2	Kritische Analyse des Skandia Navigators	62
3.6	Herkunft der Rechnungslegung	70
4	Bilanzierungs- und Bewertungsregeln als Ausfluss von Bilanzauffassungen	73
4.1	Zum Begriff Bilanztheorie.....	73
4.2	Entwicklungsgeschichtlicher Überblick	73
4.3	Die klassischen Bilanzauffassungen	75
4.3.1	Die statische Bilanzauffassung	75
4.3.1.1	Die ältere statische Bilanzauffassung	76
4.3.1.1.1	Erklärung des Formalaufbaus nach der Zweikonten(reihen)theorie von Schär	76
4.3.1.1.2	Die Bilanzierung dem Grunde nach in den Bilanzauffassungen Simons, Rehms und Passows.....	78
4.3.1.1.3	Die Bewertungsregeln nach den Vorstellungen des Reichsoberhandelsgerichts und Simons	79
4.3.1.2	Die neuere statische Bilanzauffassung in der totalen Bilanzlehre Le Coutres	81
4.3.2	Die dynamische Bilanzauffassung	83
4.3.2.1	Schmalenbachs dynamische Bilanz	83
4.3.2.2	Walbs (dynamische) Erfolgsrechnung	86
4.3.2.3	Kosiols pagatorische Bilanz.....	87
4.3.3	Überblick über die Ziele und die Erscheinungsformen der Unternehmungserhaltung bei unterschiedlichen Bilanzauffassungen.....	93
4.3.4	Auf Kapitalerhaltung gerichtete Bilanzauffassungen	95
4.3.4.1	Die nominale Kapitalerhaltung und Riegers nominale Bilanz.....	95
4.3.4.2	Die Berücksichtigung der realen Kapitalerhaltung in der dynamischen Bilanzauffassung.....	96
4.3.5	Auf Substanzerhaltung gerichtete Bilanzauffassungen.....	97
4.3.5.1	Die reproduktive Substanzerhaltung nach Geldmacher	97

4.3.5.2	Die relative Substanzerhaltung in der organischen Tageswertbilanz von F. Schmidt	98
4.3.5.3	Die qualifizierte Substanzerhaltung in Sommerfelds eudynamischer Bilanz	100
4.3.5.4	Leistungsäquivalente und entwicklungsadäquate Substanzerhaltung	101
4.3.6	Verbindung von Kapital- und Substanzerhaltung durch das Prinzip des doppelten Minimums	102
4.4	Die neueren Bilanzauffassungen	103
4.4.1	Kapitaltheoretische Bilanzauffassungen	103
4.4.1.1	Allgemeine Darstellung	103
4.4.1.2	Die Weiterentwicklung des Riegerschen Ansatzes durch Gümbel	105
4.4.1.3	Die synthetische Bilanz Albachs	105
4.4.1.4	Erfolgskapitalerhaltung nach dem Prinzip des doppelten Minimums bei Schneider	106
4.4.2	Instrumentelle (informationsbezogene) Bilanzauffassungen	107
4.4.2.1	Allgemeine Darstellung	107
4.4.2.2	Die Kapitalflussrechnung Busse von Colbes	108
4.4.2.3	Das finanzplanorientierte Tableau Moxters	110
4.5	Der bilanztheoretische Charakter der handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlussregelungen	111
5	Allgemeine Regelungen der Bilanzierung und Bewertung	113
5.1	Begriff und Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	113
5.2	Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	115
5.3	Gewinnung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	116
5.3.1	Die induktive Ermittlung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	117
5.3.2	Die deduktive Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	118
5.3.3	Die Kombination von induktiver und deduktiver Vorgehensweise	120
5.3.4	Hermeneutische Gewinnung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	120
5.4	Systemansätze zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	122
5.4.1	Das traditionelle Konzept	122
5.4.2	Neuere betriebswirtschaftliche Ansätze	122
5.5	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation	124
5.5.1	Allgemeine Grundsätze zur Datenerfassung und -verarbeitung	124
5.5.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung	125
5.6	Die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur	127
5.6.1	Regelungen zum Inventurzeitpunkt	128
5.6.2	Regelungen zum Inventurumfang	128
5.6.3	Regelungen zum Inventurverfahren	129
5.7	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach	130
5.7.1	Überblick	130
5.7.2	Die Rahmengrundsätze	132
5.7.2.1	Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit	132
5.7.2.2	Grundsatz der Klarheit	133
5.7.2.3	Grundsatz der Vollständigkeit	134

5.7.3	Die Grundsätze der Periodenabgrenzung.....	136
5.7.3.1	Das Realisationsprinzip	136
5.7.3.2	Grundsatz der sachlichen Abgrenzung	139
5.7.3.3	Grundsatz der zeitlichen Abgrenzung.....	140
5.7.3.4	Das Imparitätsprinzip.....	140
5.7.4	Der ergänzende Grundsatz der Vorsicht	142
5.7.5	Die restriktiven Grundsätze	143
5.7.5.1	Grundsatz der Wesentlichkeit (Materiality).....	143
5.7.5.2	Grundsatz der Rechtzeitigkeit.....	144
5.7.5.3	Grundsatz der Vergleichbarkeit (Stetigkeit)	145
5.7.5.4	Grundsatz der Wirtschaftlichkeit	146
5.8	Bewertungsgrundsätze	147
5.8.1	Das Stichtagsprinzip	147
5.8.2	Der Grundsatz der Unternehmensfortführung	147
5.8.3	Das Niederstwertprinzip	149
5.8.4	Der Grundsatz der Einzelbewertung.....	149
5.8.5	Der Grundsatz der Bestimmtheit des Wertansatzes	151
5.8.6	Der Grundsatz der Methodenfreiheit	151
5.8.7	Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit	151
5.8.8	Vergleich der IFRS-Grundsätze mit den deutschen Grundsätzen.....	154
6	Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz	157
6.1	Das Maßgeblichkeitsprinzip	157
6.1.1	Die Entwicklung des Maßgeblichkeitsprinzips.....	157
6.1.2	Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes	158
6.1.3	Grundsätzliche Wirkung des Maßgeblichkeitsprinzips	161
6.1.4	Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips.....	163
6.1.4.1	Historisch: Durchbrechungen aus fiskalpolitischen Gründen	163
6.1.4.2	Grundsätze der Durchbrechung	163
6.1.4.2.1	Grundsatz der Bewertungs- und Ansatzvorbehalte des§ 5 Abs. 1–6 EstG	163
6.1.4.2.2	Durchbrechung durch steuerlich entgegenstehende oder engere Vorschriften	164
6.1.4.3	Zusammenspiel der steuerlichen Wahlrechte mit Geboten der GoB	165
6.1.4.3.1	Gebote der GoB versus Wahlrechte des Streuerrechts	165
6.1.4.3.2	Wirkung des steuerlichen Bewertungsvorbehalts am Beispiel der Bewertung von Herstellungskosten des Umlaufvermögens.....	167
6.1.4.4	Durchbrechung der Maßgeblichkeit durch Gesetzesauslegung der Judikative vor BilMoG.....	169
6.1.4.4.1	Verhinderung der Bildung stiller Reserven	169
6.1.4.4.2	Durchbrechung bei handelsrechtlichen Ansatz-Wahlrechten	170
6.1.4.4.3	Handelsrechtliche Bewertungs-Wahlrechte	171
6.1.5	Die durch BilMoG abgeschaffte umgekehrte Maßgeblichkeit	173
6.1.5.1	Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit	173
6.1.5.2	Auswirkung der umgekehrten Maßgeblichkeit auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss	174
6.1.5.3	Umgekehrte Maßgeblichkeit durch steuerrechtlich konforme Ermessensausübung in der Handelsbilanz	176

6.2	Die Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips nach Einführung des BilMoG ..	176
6.2.1	Der Wahlrechtsvorbehalt des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ab 2009	176
6.2.2	Differenzierung steuerlicher Wahlrechte	177
6.2.3	Kurzübersicht der juristischen Methodenlehre zur Auslegung von Gesetzen.....	178
6.2.4	Auslegungen durch Politik, Verwaltung und Fachliteratur	179
6.2.4.1	Auslegung der Finanzverwaltung	179
6.2.4.2	Wille des Gesetzgebers: Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips nach Einführung des BilMoG	180
6.2.4.3	Auslegung des objektiven Wortlauts durch die Fachpresse (objektive Theorie) ..	183
6.2.4.4	Aufblühen der materiellen Maßgeblichkeit nach Abschaffung S. 2 a. F.?	185
6.2.4.5	Verzeichnisführung bei Wahlrechtsausübung nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG	187
6.2.5	Reduktion des Wortlauts bei verdeckten Gesetzeslücken (subjektive Theorie)...	187
6.2.5.1	Definition einer verdeckten Gesetzeslücke	187
6.2.5.2	Würdigung einer verdeckten Gesetzeslücke im § 5 Abs. 1 EStG	189
6.2.6	Teleologische/verfassungskonforme Auslegung.....	190
6.2.6.1	Definition der teleologischen Auslegung.....	190
6.2.6.2	Teleologie der steuerlichen Gewinnermittlung (Normzweck)	191
6.2.6.3	Würdigung einer weiten des Auslegung des § 5 Abs. 1 EStG im Lichte der Teleologie der steuerlichen Gewinnermittlung	192
6.2.7	Fazit juristische Auslegung des § 5 Abs. 1 EStG ab 2009	195
6.2.8	Folgen der weiten Auslegung durch Finanzverwaltung und Fachpresse	197
6.2.8.1	Komplette Entkoppelung der Steuerbilanz durch vereinzelte Autoren- und Verwaltungsauffassung	197
6.2.8.2	Startete das BMF eine Offensive zur eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung?.....	198
6.2.8.3	Feste Bindung der HB und StB – „Tauziehen“ im gegenläufigen Zielsystem.....	198
Literatur		201
Index		217

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Das Rechnungswesen als Ermittlungsmodell	5
Abbildung 2:	Kybernetisches Modell des Informations- und Entscheidungsprozesses..	8
Abbildung 3:	Allgemeines Schema der (Bestände-)Bilanz (ohne bzw. nach Verarbeitung eines Erfolgssaldos)	9
Abbildung 4:	Schematisches Beispiel der Vermögens- und Kapitaländerung.....	10
Abbildung 5:	Allgemeines Schema der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Aufwands- und Ertragsrechnung	11
Abbildung 6:	Aufgabenbeschreibung zum Jahresabschluss	15
Abbildung 7:	Abstufung der Informationsempfänger bei publiziertem Jahresabschluss	17
Abbildung 8:	Auf den Jahresabschluss bezogene Interessen von Personengruppen.....	18
Abbildung 9:	Typische Interessen und Interessenkonflikte hinsichtlich des Jahresabschlusses.....	19
Abbildung 10:	Grundkategorisierung der Bilanzen	20
Abbildung 11:	Rechtliche Kategorisierung der Bilanzen	21
Abbildung 12:	Weitere Kategorien der Bilanzen.....	21
Abbildung 13:	Bilanzarten nach Handelsrecht	22
Abbildung 14:	Formen der Jahresabschlussrechnung aufgrund des Buchhaltungszusammenhangs	23
Abbildung 15:	Überblick über die wirtschaftliche Rechnungslegung	28
Abbildung 16:	Beispiele gängiger Gewinndefinitionen.....	28
Abbildung 17:	Vergleich des Gewinns in IFRS und HGB	29
Abbildung 18:	Systematik der Standardsetter.....	30
Abbildung 19:	Enforcement in Deutschland.....	31
Abbildung 20:	Formen der Buchführungstechnik.....	34
Abbildung 21:	Komplexität von IFRS und HGB.....	36
Abbildung 22:	Soziale Kosten und Erträge.....	46
Abbildung 23:	Kategorisierungen des Intellektuellen Kapitals	51
Abbildung 24:	Kategorisierung der Konzepte zur Erfassung und Darstellung des Intellektuellen Kapitals	54
Abbildung 25:	Skandia Marktwertschema.....	55
Abbildung 26:	Skandia Navigator	57
Abbildung 27:	Indikatoren des Finanzfokus	58
Abbildung 28:	Indikatoren des Kundenfokus	59
Abbildung 29:	Indikatoren des Prozessfokus.....	59
Abbildung 30:	Indikatoren des Erneuerungs- und Entwicklungsfokus.....	60
Abbildung 31:	Indikatoren des Humanfokus.....	61
Abbildung 32:	Edvinsson's verlängerte und unsichtbare Bilanz	63
Abbildung 33:	Bewertungsregeln statischer Bilanzauffassungen.....	80
Abbildung 34:	Grundformen der totalen Bilanz	82
Abbildung 35:	Grundform der dynamischen Gewinn- und Verlustrechnung	85

Abbildung 36:	Grundform der dynamischen Bilanz.....	85
Abbildung 37:	Typen der Zahlungs- und der Erzeugungskonten nach Kosiol	88
Abbildung 38:	Grundform der pagatorischen Bewegungsbilanz.....	90
Abbildung 39:	Grundform der pagatorischen Beständebilanz.....	91
Abbildung 40:	Wertarten in der pagatorischen Beständebilanz.....	92
Abbildung 41:	Gewinnermittlung bei Nominal- und Substanzrechnung.....	93
Abbildung 42:	Erscheinungsformen der Unternehmungserhaltung.....	94
Abbildung 43:	Die organische Bilanzauffassung von F. Schmid	99
Abbildung 44:	Ausschüttungsregelung bei Erfolgskapitalerhaltung nach dem Prinzip des doppelten Minimums.....	108
Abbildung 45:	Grundform der Kapitalflussrechnung nach Busse von Colbe.....	109
Abbildung 46:	Teilbereiche der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Rahmen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft	114
Abbildung 47:	Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	116
Abbildung 48:	Teleologische Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	119
Abbildung 49:	Hermeneutische GoB-Ermittlung	121
Abbildung 50:	System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach Steinbach ..	123
Abbildung 51:	Grundsätze ordnungsmäßiger Dokumentation bei EDV-Buchführung	126
Abbildung 52:	Aufbewahrung von Datenträgern sowie Organisations- und Programmunterlagen (gem. § 257 Abs. 4 HGB)	127
Abbildung 53:	Überblick über die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung dem Grunde und der Höhe nach	130
Abbildung 54:	Zusammenwirken der Grundsätze der Richtigkeit	134
Abbildung 55:	Realisation von Erfolgsbeiträgen.....	139
Abbildung 56:	Bewertungsstetigkeit	153
Abbildung 57:	Vergleich von qualitativen Anforderungen im IFRS-Rahmenkonzept mit den deutschen GoB.....	155
Abbildung 58:	Differenzen Teilwert und beizulegender Zeitwert auf Grund konzeptioneller Unterschiede	166
Abbildung 59:	Ansatzgebote und Verbote im Steuerrecht	172
Abbildung 60:	Mögliche Reichweite autonomer steuerlicher Wahlrechte i. S. d. § 5 Abs. 1 EStG.....	177
Abbildung 61:	Zusammenfassung durchschlagende Auslegungsergebnisse.....	196
Abbildung 62:	Gegenläufiges Zielsystem der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung.....	199

1 Einleitung

Fragen der Rechnungslegung werden häufig nur vor dem Hintergrund konkreter Anforderungen von Gesetzen oder Regelwerken betrachtet. Hiervon Abstand nehmend werden zunächst im 2. Kapitel die Grundlagen der Rechnungslegung erläutert, um den Interessenten mit den Aufgaben der Rechnungslegung vertraut zu machen. Dies ist nicht zuletzt auch vor dem Hintergrund der sich verbreitenden IFRS-Rechnungslegung ein wichtiges Anliegen, da insbesondere in diesem Bereich die Aufgaben der Rechnungslegung gerne verschwimmen.

In einem weiteren Kapitel werden dann Rechnungslegungssysteme behandelt. Dabei werden neben der traditionellen kaufmännischen Buchführung (*accrual accounting*) auch weitere, meistens parallele und/oder sich ergänzende Entwicklungen vorgestellt. Dazu zählen auch die häufig nicht-finanziellen Berichte wie Umweltberichte und Sozialbilanzen; ein gesonderter Abschnitt widmet dabei der neuen Entwicklung von Berichten über das Intellektuelle Kapital im Unternehmen.

Die klassische Bilanztheorie wird im folgenden Kapitel behandelt, selbstverständlich mit einem Schwerpunkt auf der statischen Bilanz und der dynamischen Bilanz. Überlegungen zum bilanztheoretischen Ansatz in Handels- und Steuerbilanz sowie des IFRS-Abschlusses beschließen dieses Kapitel. Nachfolgend werden dann die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ausführlich besprochen, da diese die wesentliche Grundlage der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung darstellen. Zur Abrundung wird auch die Herkunft bzw. Ermittlung der GoB vorgestellt und auf die die GoB ergänzenden Bewertungsgrundsätze eingegangen. Seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz hat sich das Verhältnis von Handelsbilanz zu Steuerbilanz verändert, weshalb in einem gesonderten Kapitel auf dieses Verhältnis umfassend eingegangen wird. Dabei werden auch weitergehende Fragestellungen zu den GoB beantwortet.

In allen Kapiteln wird unter Einhaltung der Vorgabe, eine kompakte Darstellung der Thematik zu bieten, auf die weit verstreute Literatur möglichst mit Originalzitaten und die Rechtsprechung eingegangen. Durchgängig war es aber das Anliegen, ein für Studenten und Praktiker verständliches, dennoch umfassendes Bild theoretischer Grundlagen der Rechnungslegung zu bieten. Wo notwendig und sinnvoll wurden auch reine Praxisbezüge hergestellt.

2 Grundlagen der Rechnungslegung

2.1 Die Abbildung des Unternehmungsprozesses durch das betriebliche Rechnungswesen

Die Unternehmung ist eine Organisation, in der Menschen in Arbeitsteilung und oft unter Einsatz von maschinellen Hilfsmitteln etwas gemeinsam herstellen bzw. leisten. Sie ist ein **produktives sozio-technisches System**¹. Dieses System ist offen, d. h. die Unternehmung ist durch vielfältige Prozesse mit ihrer Umwelt verbunden.

„Der Unternehmungsprozeß als Ganzes umschließt alles Geschehen, das zur Verwirklichung eines gesetzten Unternehmungszieles ausgelöst und vollzogen wird. Dieser umfassende Prozeß stellt einen Komplex von Sachverhalten, Beziehungen und Wirkungen technischer, ökonomischer, soziologischer, psychologischer, rechtlicher und anderer Natur dar, die in mannigfacher Weise ineinander verschlungen sind. Aus diesem vielschichtigen Zusammenhang (Kontext) läßt sich gedanklich der wirtschaftliche Erzeugungs- und Umsatzprozeß (Umlaufprozeß) als spezifischer Teilkomplex herausheben und gesondert betrachten“².

Die Unternehmung nimmt Gegenstände³ aus ihrer Umwelt auf (Input), unterwirft diese einem Kombinations- und Transformationsprozess und gibt an die Umwelt Gegenstände ab (Output).

Im Hinblick auf das **Sachziel**⁴ der Unternehmung, die Erstellung wirtschaftlicher Leistungen und deren Abgabe an den Markt, wird diese bestrebt sein, aus dem Einsatz freier und knapper Güter nur marktfähige knappe Güter auszubringen. *„Tatsächlich fallen aber in Betrieben (und Haushalten) oft auch freie Güter, z.B. Sauerstoff in den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, und Mißgüter an“⁵*. Das Sachziel wird überlagert von dem **Formalziel** der Kapitalrentabilität. Dieses Formalziel ist kein Ziel der Unternehmung an sich, sondern nur im

¹ Vgl. zum Systemansatz in der Betriebswirtschaftslehre Ulrich (Unternehmung).

² Kosiol (Bilanz).

³ Der umfassende Begriff Gegenstände schließt, außer dem Menschen, alle körperlichen (Sachen) und unkörperlichen Gegenstände, wie Dienste, Rechte und Informationen, ein. Vgl. Endres (Menschen) S. 787–792.

⁴ Zum Sachziel und Formalziel der Unternehmung vgl. Kosiol (Unternehmung) S. 212 f.

⁵ Endres (Menschen) S. 788 f. „Missgüter“ sind unerwünschte, zur Deckung des menschlichen Bedarfs ungeeignete Gegenstände.

Zusammenhang mit den an der Unternehmung interessierten Personen(-gruppen) zu erklären. Es ist Ergebnis eines konfliktären machtabhängigen Zielbildungsprozesses⁶.

Die auf das Formalziel gerichtete Planung, Steuerung und Kontrolle der Unternehmungsprozesse setzt voraus, das wirtschaftliche Geschehen rechnerisch zu durchdringen. Gegenstand des dafür geschaffenen betrieblichen Rechnungswesens ist der reale Wirtschaftsprozess der Unternehmung. Es ist jedoch nicht möglich und im Hinblick auf das Formalziel auch nicht notwendig, alle realen Tatbestände des Wirtschaftsprozesses zu erfassen bzw. zu dokumentieren. Durch isolierende Abstraktion wird so ein vereinfachtes Abbild (Modell) der Realität gewonnen⁷, das als **Erfassungsmodell des Rechnungswesens** bezeichnet wird:

1. Soweit Wirtschaftsprozesse zahlenmäßig nicht abbildbar sind, bleiben sie im Rechnungswesen unberücksichtigt.
2. Weil die verbleibenden quantifizierbaren Wirtschaftsvorgänge nicht in einheitlichen realen, physischen Größen gemessen werden können, wird als Generalnenner das Geld herangezogen. Die Institution des Geldes reduziert die Komplexität des Unternehmungsprozesses⁸.

„Das Geld wird zum Abbildungsmittel aller dazu geeigneten Güter und deren Bewegungen und damit zum Maßstab für die Sachverhalte und Vorgänge des Wirtschaftsprozesses der Unternehmung. Es kann nicht geleugnet werden, daß in einer derart monetarisierten Rechnung vom realen Gehalt der Einsatz- und Ausbringungsgüter nur diejenigen Eigenschaften erfaßt werden, die sich in Geld ausdrücken lassen.“⁹

Beispielsweise erfasst das Rechnungswesen nicht den Menschen bzw. die von ihm verbrauchte Arbeitskraft, sondern das für seine Leistung vereinbarte Entgelt; derartige Ansätze können aber z.B. Teil eines **Human Resource Accounting**¹⁰ sein.

3. Anknüpfungspunkt für die Erfassung der Wirtschaftsprozesse sind deren Objekte, die wirtschaftlichen Güter. Güter, die den ökonomischen Bedingungen
 - relative Knappheit und
 - ökonomische Eignung¹¹

nicht genügen, sind auch nicht Gegenstand des betrieblichen Rechnungswesens. Aus der kapitalwirtschaftlichen Zielsetzung der Unternehmung folgt beispielsweise, dass der mit keinem Entgeltlichkeitsvorgang verbundene Einsatz der freien Güter („social costs;“) nicht erfasst wird¹².

Rechnerische Durchdringung des wirtschaftlichen Geschehens heißt darüber hinaus, dass die rein dokumentarisch erfassten Rechnungsgrößen im Hinblick auf bestimmte Zwecksetzun-

⁶ Vgl. Bidlingmaier (Zielkonflikte).

⁷ Vgl. Kosiol (Bilanz) S. 53–59. Zur Modellbildung in der Betriebswirtschaftslehre vgl. auch Kosiol (Modellanalyse).

⁸ Vgl. Luhmann (Zweckbegriff) S. 141 f.

⁹ Kosiol (Bilanz) S. 51.

¹⁰ Vgl. Abschn. 3.5.4.

¹¹ Vgl. Kosiol (Unternehmung) S. 106.

¹² Zur Frage der „social costs“ im betrieblichen Rechnungswesen vgl. Heinen/Picot (Kostenauffassungen) sowie Abschn. 3.5.3.

gen verarbeitet werden. Wir sprechen in diesem Zusammenhang vom Rechnungswesen als einem **Ermittlungsmodell**. Aus der Sicht des Jahresabschlusses tritt neben den Zweck der rein rechnerischen Erfolgsermittlung, d. h. der Kapitalzunahme oder -abnahme, der Zweck der umfassenden Rechenschaftslegung nach außen:

1. „Bekanntlich sind die im Rahmen der Rechenschaftslegung zu erstellenden Zahlen Grundlage für finanzwirtschaftliche Austauschprozesse zwischen Unternehmung und Umwelt“¹³; so beispielsweise für Zins- und Gewinnzahlungen an Kapitalgeber und Arbeitnehmer sowie für Steuerzahlungen.
2. Die externe Rechenschaftslegung ermöglicht eine Kontrolle der Unternehmungsleitung beispielsweise durch Eigenkapitalgeber und Arbeitnehmervertreter.
3. Die bereitgestellten Informationen dienen als Grundlage für Entscheidungen interessierter Personen oder Institutionen, beispielsweise der Eigen- und Fremdkapitalgeber über ihr Kapitalengagement, der Gewerkschaften über die Tarifpolitik, der Lieferanten etc.

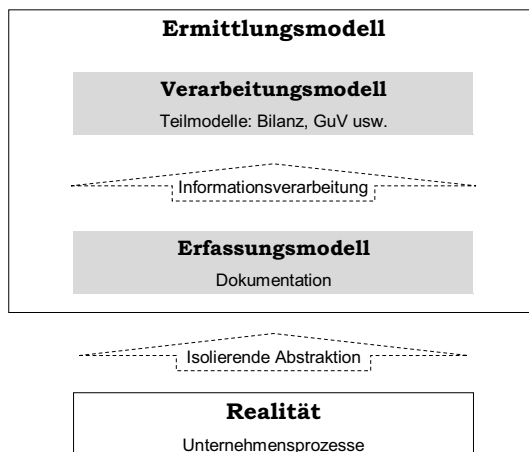


Abbildung 1: Das Rechnungswesen als Ermittlungsmodell

Die durch das Rechnungswesen ermittelten Größen lassen sich nicht unmittelbar für Entscheidungen nutzen. So haben beispielsweise der Ausweis des Periodenerfolgs und selbst die Bilanz als Ganzes kaum einen Informationswert, wenn den ermittelten Größen nicht in irgendeiner Form Vergleichsgrößen gegenübergestellt werden, den o.g. beispielsweise ein geplanter, erwarteter Periodenerfolg bzw. die Bilanz der Vorperiode oder einer anderen Unternehmung¹⁴.

Auch für die **Unternehmungsleitung** liefert das betriebliche Rechnungswesen die für die Lösung von Entscheidungsproblemen notwendigen Informationen. Sie sind die Grundlage für die Ausfüllung einzelner betrieblicher **Entscheidungsmodelle**, die die optimale Lösung beispielsweise bei der Losgrößenbestimmung, der Produktionsprozess-Steuerung oder der

¹³ Börner (Grundprobleme) S. 157.

¹⁴ Die Aussagemöglichkeiten und -grenzen der Bilanzanalyse vgl. beispielsweise Tanski (Bilanzpolitik) S. 153 ff.

Auswahl des Produktionsprogramms liefern sollen. Um die vielfältigen Entscheidungsaufgaben im Zusammenhang mit der Steuerung des internen Güterdurchlaufs zu erfüllen, reicht die reine Geldrechnung nicht aus. Sie ist durch eine eigenständige realgüterbezogene (interne) Rechnung zu ergänzen. Real- und Nominalgüterstrom durchlaufen innerhalb der Unternehmung eigene spezifische Aktionsphasen.

„Das Rechnungswesen trägt dieser Eigengesetzlichkeit der beiden Güterströme Rechnung. Die extern orientierte pagatorische Rechnung (Finanzbuchhaltung) knüpft formal an die Bewegungen des Nominalgüterstromes an, um mit Hilfe einer Aufwands- und Ertragsrechnung die parallel laufenden Realgüterbewegungen zu erfassen. Dagegen sucht die intern ausgerichtete kalkulatorische Rechnung (Betriebsbuchhaltung) die verzweigten und vielfach verflochtenen inneren Realgüterbewegungen durch eine Kosten- und Leistungsrechnung abzubilden“¹⁵.

Die Abgrenzung der abzubildenden von den nicht abzubildenden Wirtschaftsprozessen und ihre Verarbeitung, d. h. die Gestaltung des Ermittlungsmodells Rechnungswesen, bestimmt sich nicht nur nach den Zielvorstellungen der Unternehmensleitung, sondern, was insbesondere für den Jahresabschluss gilt, nach Gesetzesnormen und Konventionen. Soweit die Konventionen sich noch nicht unmittelbar in gesetzlichen Regelungen niedergeschlagen haben, füllen sie den in § 238 HGB genannten unbestimmten Rechtsbegriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ aus. Die Regelungen zum Jahresabschluss sind nicht willkürlich entstanden. Sie sind Ausfluss sachlich begründeter Traditionen der Praxis und theoretischer Diskussionen. Das heißt, es lassen sich auch andere als die zurzeit geltenden Regelungen zum Jahresabschluss denken. Versuche, die konventionelle Abgrenzung des betrieblichen Rechnungswesens um neue Abbildungsgegenstände zu erweitern, werden unter den Schlagworten „Human Resource Accounting“, „Social Costs“ und „Sozialrechnungslegung“ diskutiert.¹⁶

2.2 Das Rechnungswesen als Informationssystem

Die generelle **Aufgabe des Rechnungswesens** kann darin gesehen werden, den Informationsbedarf für Entscheidungen interner und externer Benutzer zu decken. Unter Information wird in der Betriebswirtschaftslehre seit Wittmann zweckorientiertes Wissen verstanden¹⁷. Die Information beeinflusst das Verhalten des Informationsempfängers (Benutzers)

- sofort, d. h. die Information beseitigt eine Ungewissheit und ermöglicht eine Entscheidung und/oder
- auf Dauer, d. h. der Benutzer lernt.

Unter einem **Informationssystem** versteht man eine Menge von Elementen, die mit dem Ziel zusammengefasst und in Beziehung gesetzt werden, nützliche Informationen für das Entscheidungsverhalten des Benutzers zu liefern. Mit zunehmender Unternehmensgröße und

¹⁵ Kosiol (Unternehmung) S. 118.

¹⁶ Vgl. Abschn. 3.5.

¹⁷ Wittmann (Unternehmung) S. 14.

Spezialisierung der Funktionsbereiche benutzen die Entscheidungsträger in den verschiedenen Bereichen der Unternehmungen neben dem traditionellen Rechnungswesen auch einige spezialisierte Informationssysteme (Marketinginformationssysteme, Personalinformationssysteme u. a.). Das Rechnungswesen ist also nur eines in einer Reihe von Informationssystemen des umfassenden Informationssystems der Unternehmung.

Eine zielgerichtete **Unternehmenssteuerung** erfordert, dass den internen Benutzern objektive und genaue Informationen über die Realität verfügbar sind, um ein rationales Entscheidungsverhalten zu erreichen. Anders dagegen ist das Interesse der Unternehmensleitung beim Informationsaustausch mit externen Benutzern. Die vom Rechnungswesen produzierten und mit dem Jahresabschluss bereitgestellten Informationen gehen als Entscheidungsprämissen in das kognitive Entscheidungsmodell des Benutzers ein, determinieren damit dessen Verhalten. Die Unternehmensleitung hat daher die Möglichkeit, dieses Verhalten durch manipulierte Informationen in dem von ihr gewünschten Sinne zu beeinflussen:

„Daraus ergibt sich für die grundsätzliche Beurteilung des unternehmensextern begründeten Informationsbedarfs ein völlig anderes Bild als beim unternehmensintern begründeten Informationsbedarf. Kam es dort auf ein möglichst hohes Maß an Richtigkeit bzw. Genauigkeit der Informationen an, so mag hier – getreu den Zielen der Unternehmung – in den durch das positive Recht gesetzten Grenzen gerade das Gegenteil zutreffen: Es geht gerade nicht um objektiv richtige (eher um objektiv falsche) Informationen. An die Stelle der Forderung, in Informationen müsse die sogenannte tatsächliche Lage abgebildet werden, tritt die flexiblere Bindung an Rechtsnormen: Die einschlägigen Zahlen müssen nur in Übereinstimmung mit dem geltenden Recht bestimmt sein“¹⁸.

Der mit dem Informationssystem verbundene Informations- und Entscheidungsprozess ist in der folgenden Abbildung als Regelkreis dargestellt. Betrachten wir die innere **Struktur des Informationssystems**¹⁹:

Der *Filter* beinhaltet die Abgrenzung der Wirtschaftsprozesse, die als Geschäftsvorfall buchungswürdig sind.

Als *Datenbank* dienen im manuellen und maschinellen Sinne die „Bücher der Unternehmung“.

Über den *Informationsträger* werden die vom Benutzer nachgefragten oder ihm angebotenen Informationen diesem zugeleitet.

Mit *Modell* bezeichnen wir die Summe aller Regelungen, die nun im Einzelnen klären, was als Geschäftsvorfall einzuordnen und im Journal zu buchen ist, und wie die gespeicherten Daten beispielsweise abrechnungstechnisch auf Konten und im Jahresabschluss zu verarbeiten sind, um relevante Informationen für den Informationsadressaten darzustellen.

¹⁸ Börner (Grundprobleme) S. 158.

¹⁹ Nach Egener (Bilanzen) S. 5–9. Der Begriff des Modells wird dort in einem engeren Sinn verwendet.

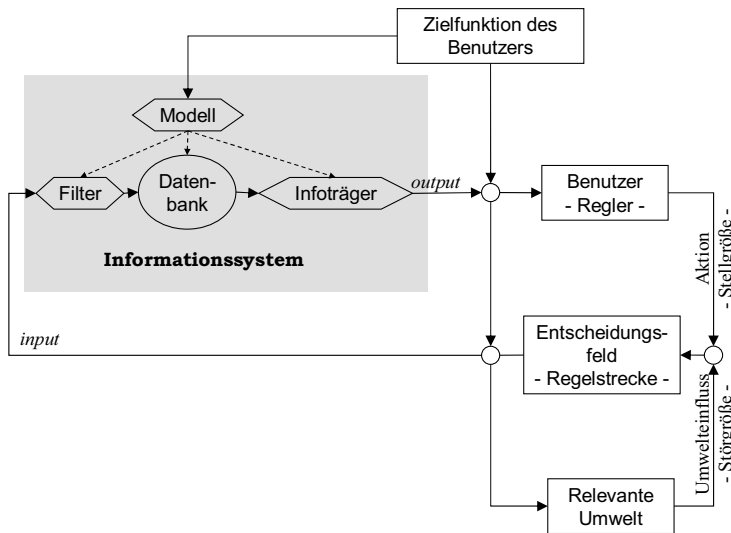


Abbildung 2: Kybernetisches Modell des Informations- und Entscheidungsprozesses

„Dass Jahresabschlüsse für wirtschaftliche Entscheidungen ihrer Adressaten, insbesondere der Kapitalanleger, von Nutzen sein sollen, ist unbestritten, nicht aber, ob sie es auch tatsächlich sind.“²⁰

2.3 Begriffliche Abgrenzungen zum Jahresabschluss

2.3.1 Die Bilanz

Das aus *bilanx libra* (lat. zweischalige Waage) abgeleitete Wort **Bilanz** stammt historisch gesehen aus dem Italienischen. Es knüpft an die Worte *bilancio* (Bilanz) und *bilancia* (Waage) an. Dieser etymologische Rückblick erhellt bereits äußere Merkmale der Bilanz:

1. Die Bilanz besteht immer aus zwei Seiten.
2. Diese beiden Seiten sind formell ausgeglichen, also wertgleich.

Die beiden Seiten der Bilanz können entweder kontenmäßig (nebeneinander) oder tabellarisch (nacheinander) aufgezeichnet werden.

Was den **Inhalt der Bilanz** im kaufmännischen Sprachgebrauch angeht, so spricht § 242 Abs. 1 S. 1 HGB von einem „das *Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluß*“. Das Bilanzvermögen umfasst die in der Unternehmung vorrätigen Wirtschaftsgüter. Es wird bei kontenmäßiger Darstellung auf der linken Seite der Bilanz, der Aktivseite, ausgewiesen. Auf der (rechten) Passivseite der Bilanz werden die für die Beschaffung des Bilanzvermögens aufgebrauchten Finanzmittel ausgewiesen, die nach ihrer

²⁰ Schredelseker (Jahresabschluss) S. 159.

Herkunft in Darlehensansprüche der Gläubiger (Fremdkapital) und Beteiligungsansprüche der Unternehmungseigner (Eigenkapital) gruppiert werden können. Dieses Bilanzkapital repräsentiert „die gesamten Ansprüche, die von außen her an die Unternehmung beziehungsweise an deren Güterkomplex gestellt werden (Verpflichtung oder Schulden der Unternehmung)“²¹. Aktiv- und Passivseite der Bilanz stehen sich nicht isoliert gegenüber; ihren Zusammenhang beschreibt Kühnau wie folgt:

„Bilanzvermögen und Bilanzkapital stellen nicht zwei völlig voneinander getrennte Sachverhalte dar, sondern lassen sich wegen ihrer uno actu erfolgenden Entstehung als zwei Seiten derselben Wertgesamtheit betrachten. Dieser Wertebestand wird auf der Seite des Bilanzvermögens nach Güterarten spezifiziert, während auf der Gegenseite das nach Quellen gegliederte Kapital als Inbegriff der in den Vermögenswerten stekenden abstrakten Vorrätigkeit an sich erscheint, d. h. als generelles Wirtschaftsgut sui generis (Kapital im Sinne Schmalenbachs). Spezielles Wirtschaftsgut (Vermögen) und Vorrätigkeit an sich (Kapital) bedingen sich in ihrer Existenz gegenseitig“²².

Damit haben wir die Bilanz in ihrer üblichen Erscheinungsform der auf einen Stichtag, beispielsweise 31.12. eines Jahres, bezogenen **Bestände-bilanz** gekennzeichnet. Wie in folgender Abbildung dargestellt, können in der Bilanz auch Korrekturposten zum Bilanzvermögen und Bilanzkapital auftauchen. Zum Beispiel sind nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB Verbindlichkeiten zu ihrem Erfüllungsbetrag zu passivieren. Ist der Ausgabebetrag, wie häufig bei langfristigen Darlehen, niedriger, darf dieses Disagio auf der Aktivseite ausgewiesen werden (§ 250 Abs. 3 HGB). Bei indirekter Abschreibung wird dem brutto ausgewiesenen Bilanzvermögen auf der Passivseite der Korrekturposten Wertberichtigung gegenübergestellt.

Aktiva	(Bestände-)Bilanz	Passiva
Bewertete Wirtschaftsgüter		Mittelherkunft nach Quellen
•		• Darlehenskapital
•		• Beteiligungskapital
Bilanzvermögen		Bilanzkapital
Korrekturposten (z.B. Disagio)		Korrekturposten (z.B. Wertberichtigung bei indirekter Abschreibung)
Summe der Aktiva		Summe der Passiva

Abbildung 3: Allgemeines Schema der (Bestände-)Bilanz (ohne bzw. nach Verarbeitung eines Erfolgssaldos)

²¹ Kosiol (Bilanz) S. 97. Hier ist der Begriff Schulden weit gefasst. Oftmals wird mit Schulden nur der Fremdkapitalanteil bezeichnet und dem Eigenkapital gegenüber gestellt. Wenn man jedoch die „Unternehmung an sich“ von den Eigentümern trennt, so „schuldet“ die Unternehmung ihren Eigentümern das Eigenkapital. Gleichzeitig wird damit auf mögliche Interessengegensätze hingewiesen.

²² Kühnau (Bilanz) S. 175.

Eine schematische Darstellung der Bilanz und ihrer möglichen Veränderung von einem Stichtag zum anderen finden sich in folgender Abbildung:

Im Fall 1 wird unterstellt, dass sich das Vermögen durch den betrieblichen Umsatzprozess erhöht hat und keine Tilgung oder Aufnahme von Fremdkapital erfolgte. So entspricht diesem Vermögenszuwachs in unserer Wirtschaftsordnung grundsätzlich ein gleich hoher Zuwachs des Eigenkapitals (Gewinn).

Fall 2 zeigt die gegenteilige Situation einer Vermögensminderung, die zur Abnahme des Eigenkapitals (Verlust) führt.

Fall 3 liegt sowohl eine Werterhöhung des Vermögens als auch die Aufnahme von Fremdkapital zugrunde. Als Gewinn wird nur die um die Erhöhung des Fremdkapitals berichtigte Erhöhung des Vermögens ausgewiesen.

Im Fall 4 konnte ein Verlust nicht durch das Eigenkapital gedeckt werden. Daher reicht der Vermögensrest nicht mehr zur Deckung des Fremdkapitals; in diesem Fall liegt Überschuldung vor.

Fall 5 skizziert die Situation bei einer Kapitalgesellschaft. So muss die Aktiengesellschaft das Grundkapital in nomineller Höhe in der Bilanz ausweisen (Nominalkapital). Wird das Eigenkapital durch Gewinn erhöht, erscheint dieser Posten getrennt vom Nominalkapital. Die Teile des Gewinns, die nicht ausgeschüttet werden sollen, sind als Rücklagen offen auszuweisen.

Fall 6 demonstriert den Verlustfall bei der Kapitalgesellschaft. Hier ist das konstante Nominalkapital durch einen Korrekturposten, Verlustvortrag auf der Aktivseite zu berichtigen.

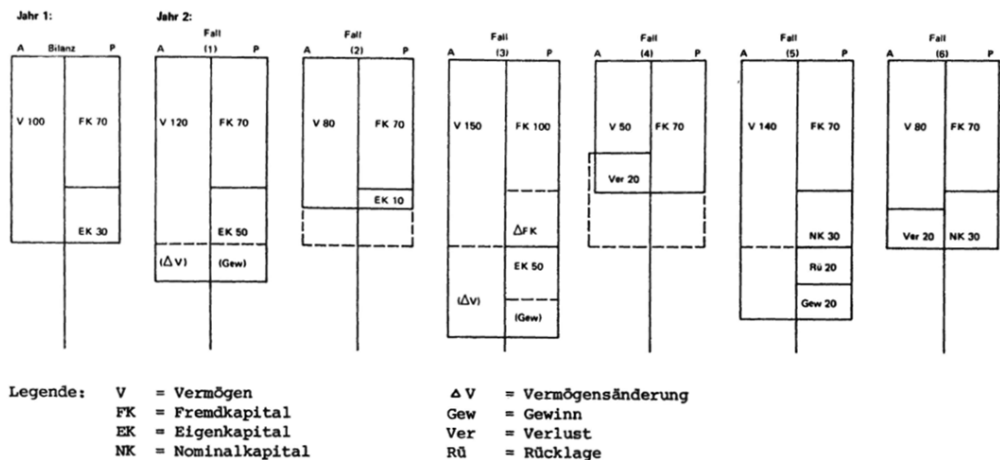


Abbildung 4: Schematisches Beispiel der Vermögens- und Kapitaländerung