



Grundfragen der Bilanzierung

Erstellung und Analyse von
Jahresabschlüssen nach der Steuer-
und Rechnungslegungsreform
in Österreich

Von
Dr. Michael Heinhold
o. Universitätsprofessor

Dritte, völlig überarbeitete Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Heinhold, Michael:

Grundfragen der Bilanzierung : Erstellung und Analyse von
Jahresabschlüssen nach der Steuer- und

Rechnungsreform in Österreich / von Michael

Heinhold. – 3., völlig überarb. Aufl. – München ; Wien :

Oldenbourg, 1993

ISBN 3-486-22665-7

© 1993 R. Oldenbourg Verlag GmbH, München

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.

Gesamtherstellung: R. Oldenbourg Graphische Betriebe GmbH, München

ISBN 3-486-22665-7

Inhaltsübersicht

	Seite
Zum Schwerpunkt dieses Buches.....	1
Kapitel 1: Arten, Interessenten, Zwecke und Theorien von	
Bilanzen	4
1.1 Bilanzarten	4
1.2 Bilanzinteressenten und Interessenlagen	9
1.3 Bilanzzwecke	12
1.3.1 Gesetzliche Bilanzzwecke	12
1.3.1.1 Informationsfunktion	12
1.3.1.2 Dokumentationsfunktion	14
1.3.1.3 Gewinnfeststellungsfunktion.....	15
1.3.1.4 Ausschüttungsregelungsfunktion	18
1.3.1.5 Schuldendeckungskontrollfunktion	20
1.3.1.6 Gesamtübersicht über die gesetzesimmanenten Bilanzaufgaben	22
1.3.2 Erweiterung des Bilanzzwecksystems.....	22
1.4 Betriebswirtschaftliche Bilanztheorien als Konsequenz unterschiedlich gewichteter Bilanzzwecke	29
1.4.1 Die statische Bilanztheorie.....	29
1.4.2 Die dynamische Bilanztheorie.....	31
1.4.3 Die organische Bilanztheorie	34
1.4.4 Die neueren kapitalerhaltungsorientierten Bilanztheorien	34
1.4.5 Die zukunftsorientierten, kapitaltheoretischen Bilanztheorien	36
1.4.6 Verbesserung der Handelsbilanz und Antibilanzkonzeptionen	36

Kapitel 2: Bilanzierungsgrundsätze	39
2.1 Die Handelsbilanz.....	39
2.1.1 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung	39
2.1.1.1 Ermittlung der GoB	39
2.1.1.2 Der Inhalt der GoB	41
2.1.1.2.1 Die GoB i.e.S. (Dokumentationsgrundsätze).....	42
2.1.1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (Rechenschaftsgrundsätze)	45
2.1.2 Bilanzierungsfähigkeit - Bilanzierungspflicht - Bilanzierungswahlrecht - Bilanzierungshilfe.....	51
2.1.2.1 Aktivierungs- und Passivierungskriterien (Bilanzierungsfähigkeit)	51
2.1.2.1.1 Kriterien der abstrakten Aktivierungsfähigkeit	51
2.1.2.1.2 Kriterien der Passivierungsfähigkeit	54
2.1.3 Bilanzierungspflicht,- verbot; -wahlrecht und hilfe	55
2.1.4 Die Ansatzvorschriften im Gesamtüberblick	62
2.1.5 Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften	64
2.1.5.1 Handelsrechtliche Wertbegriffe	64
2.1.5.2 Bewertungsprinzipien in der Handelsbilanz	73
2.1.5.3 Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz	88
2.1.6 Die handelsrechtliche Bewertung der Bilanzpositionen im Gesamtüberblick	89
2.2 Die Steuerbilanz.....	94
2.2.1 Das Maßgeblichkeitsprinzip.....	94

2.2.2 Wirtschaftsgut - Vermögensgegenstand 96

2.2.3 Bilanzierungspflicht, -wahlrecht und -verbot im
Bilanzsteuerrecht 98

2.2.4 Bilanzsteuerliche Bewertungsvorschriften100

2.3 Tabellarischer Überblick über die handels- und
steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften im
Vergleich mit der BRD.....107

**Kapitel 3: Die Bilanz als Entscheidungsgrundlage-
Grenzen ihrer Aussagefähigkeit121**

3.1 Zur Nützlichkeit der Bilanzaussage121

3.2 Bilanzmanipulation durch Bilanzpolitik125

 3.2.1 Zeitliche bilanzpolitische Instrumente128

 3.2.2 Formale bilanzpolitische Instrumente.....130

 3.2.3 Materielle Instrumente: Sachverhaltsgestaltende
 Bilanzpolitik131

 3.2.4 Bilanzpolitische Manövriermassen i.e.S.....134

3.3 Die Bilanz als Vergleichs-, Kontroll und
Lenkungsinstrument141

 3.3.1 Stille Reserven141

 3.3.1.1 Arten und Entstehung von
 Stillen Reserven141

 3.3.1.2 Auflösung Stiller Reserven.....151

 3.3.1.3 Stille Reserven: Bedeutung und Kritik153

 3.3.2 Das Ausmaß der Stillen Reserven156

 3.3.2.1 Zur Höhe von Stillen Reserven.....156

 3.3.2.2 Zur Höhe von Stillen Reserven auf
 Grund von Wahlrechtsausübungen
 (Ermessensreserven)159

3.3.2.3	Zur Höhe von Stillen Reserven auf Grund von Schätzung und Willkür.....	166
3.3.3	Konsequenzen von Stillen Reserven für den Informationsgehalt der Bilanz.....	170
3.3.3.1	Auswirkungen im Jahr Reservenbildung	170
3.3.3.2	Auswirkungen in den Folgejahren.....	190
3.3.3.3	Auswirkungen bei der Auflösung	191
3.3.4	Maßnahmen zur Vermeidung der Bilanzverfälschung durch Stille Reserven	192
3.4	Die Bilanz als finanzwirtschaftliches Planungsinstrument.....	199
3.4.1	Problemstellung	199
3.4.2	Darstellung einiger finanzwirtschaftlicher Kennzahlen.....	201
3.4.3	Kritische Beurteilung der finanzwirtschaftlichen Kennzahlen.....	207
3.4.3.1	Allgemeine Mängel der finanzwirtschaftlichen Kennzahlen	209
3.4.3.2	Spezielle Mängel einzelner Kennzahlen.....	211
3.4.4	EXKURS: Zur praktischen Bedeutung bilanzanalytischer Finanzierungszahlen.....	217
3.4.5	Konsequenzen für interne und externe Bilanzadressaten	220
3.5	Zur Problematik weiterer, auf dem Jahresabschluß aufbauender Sonderrechnungen	221
3.5.1	Grundsätzliche Probleme	221
3.5.2	Arten von Sonderrechnungen.....	222
3.5.2.1	Planbilanzen	222
3.5.2.2	Kapitalflußrechnungen.....	224

3.5.2.2.1 Die Erstellung einer Kapitalflußrechnung	225
3.5.2.2.2 Zur Aussagefähigkeit von Kapitalflußrechnungen.....	257
Kapitel 4: Bilanzielle Kapital- und Substanzerhaltung	261
4.1 Inflation und Scheingewinn	261
4.1.1 Definition und Gefahren von Scheingewinnen	261
4.1.2 Entstehung von Scheingewinnen im Einzelnen	271
4.1.3 Scheinverluste.....	276
4.2 Arten der Kapital- und Substanzerhaltung	277
4.2.1 Kapitalerhaltungskonzeptionen.....	278
4.2.2 Substanzerhaltungskonzeptionen	280
4.3 Konkrete Maßnahmen zur Substanzerhaltung.....	289
4.3.1 Maßnahmen im Bereich der Gewinnberechnung.....	289
4.3.1.1 Bilanzierung mit Wiederbeschaffungswerten.....	290
4.3.1.2 Nominalwertbilanzen mit verstärkter Bildung stiller Reserven.....	291
4.3.2 Maßnahmen im Bereich der Gewinnverwendung	293
4.3.3 Maßnahmen im Bereich der Einnahmenerzielung.....	296
4.3.3.1 Substanzerhaltende Abschreibungen im Anlagevermögen.....	296
4.3.3.2 Substanzerhaltende Angebotspreise beim Vorratsvermögen	305
4.3.4 Maßnahmen im Bereich der Außenfinanzierung	306
Literaturverzeichnis	309
Stichwortverzeichnis	320

ABKÜRZUNGEN:

Abschn.	Abschnitt
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AHK	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
a.o.	außerordentlich
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
d	Kennzeichnung eines deutschen Gesetzes (z.B. dAktG)
dAktG a.F.	deutsches Aktiengesetz, alte Fassung (bis zum Inkrafttreten des BiRiLiG)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
GER	Gewinnermittlungsrichtlinie
GesmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GesmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HBA	Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
ND	Nutzungsdauer
NG	Nominalgewinn
RLG	Rechnungslegungsgesetz
SG	Scheingewinn
WBW	Wiederbeschaffungswert
WG	Wirtschaftsgut
WP	Wirtschaftsprüfer

Zum Schwerpunkt dieses Buches

Das vorliegende Buch ist aus meiner Bilanzierungsvorlesung an der Wirtschaftsuniversität Wien hervorgegangen. Dem Studienkonzept entsprechend werden die handwerklich-technischen Fragen der Bilanzerstellung, der Wertberechnung und der Bilanzanalyse anhand von umfangreichen und komplizierten Fall- und Rechenbeispielen in den zugehörigen Übungen ausführlichst behandelt und geübt. In der Vorlesung liegt der Schwerpunkt hingegen darauf, das Bild des vermeintlich perfektionistischen Planungs- Informations- und Kontrollinstrumentes Bilanz zu relativieren.

Das ist auch das zentrale Anliegen dieses Buches. Der Student unterliegt meines Erachtens sehr leicht der Gefahr, bei allen hoch perfektionierten Bilanzierungstechniken, Sonderrechnungen und Bilanzanalysemethoden die Bedeutung der Bilanz weitaus zu überschätzen. Die betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse, Schlußfolgerungen und Planungsinformationen, die aus einer Bilanz abgeleitet werden können, können naturgemäß nicht besser sein als die Informationen, die bei der Erstellung dieser Bilanz verwertet wurden.

Die Bilanz als betriebswirtschaftliches Planungs- und Kontrollinstrument leidet hier vor allem unter drei grundlegenden Mängeln. Es sind dies:

1. unvereinbare Bilanzzwecke (Multifunktionalität),
2. erhebliche Manipulationsfreiräume,
3. betriebswirtschaftlich unzweckmäßige bzw. falsche Bewertungsprinzipien.

zu 1. Unvereinbare Bilanzzwecke

Die Bilanz muß einer Vielzahl von Adressaten mit unterschiedlichsten Interessenlagen (um nur einige zu nennen: Gläubiger, Fiskus, Anteilseigner) die jeweils gewünschten Informationen geben. Im Kapitel 1 dieses Buches werde ich - in Übereinstimmung mit der Fachliteratur - nachweisen, daß eine solche Allzweck-Bilanz nicht möglich ist. Einzelne Bilanzarten mögen in der Lage sein,

ihrem speziellen Aufgabenbereich mehr oder weniger gut gerecht zu werden. Die zahlreichen Erkenntnisse, die man mit Hilfe verfeinerter Analysemethoden aus dem nach Handelsrecht zu erstellenden Jahresabschluß bezüglich Liquidität, Krisenfrüherkennung u. dgl. gewinnen zu können glaubt, lassen sich objektiv nicht aus dem Zahlenwerk des Jahresabschlusses herleiten.

zu 2. Manipulationsspielräume

Darüber hinaus ist selbst der streng nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften erstellte Jahresabschluß durch eine derart große Vielzahl von legalen bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten gekennzeichnet, daß die zwischenzeitliche Vergleichbarkeit der Bilanzen eines Unternehmens aufs stärkste in Mitleidenschaft gezogen wird. Die zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit von Abschlüssen verschiedener Unternehmen dürfte gänzlich zu verneinen sein. Der gesetzlich zulässige Spielraum für Bilanzmanipulationen beginnt bei den Ansatzwahlrechten: Mit welcher Begründung dürfen z.B. Ingangsetzungs- oder Umstellungskosten des Geschäftsbetriebs in einem Fall aktiviert, im anderen Fall sofort als Aufwand verrechnet werden? Die Auswirkungen auf die Bilanzstruktur und das Ergebnis können fundamental sein! Der Spielraum setzt sich fort bei den Bewertungswahlrechten. Als Stichworte seien etwa genannt: Variationsfreiheiten beim handelsrechtlichen Ansatz von Herstellkosten, gemildertes Niederstwertprinzip, sowie eine Vielzahl von an sich rein steuerrechtlichen Bewertungsfreiheiten, die dank des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auf den handelsrechtlichen Jahresabschluß durchschlagen. Das Rechnungslegungsgesetz 1990 (kodifiziert in den §§ 189-243 HGB) sieht in einigen Bereichen eine Reduzierung solcher Spielräume vor (so z.B. bei der Definition der Herstellkosten (§ 203 III HGB) oder bei den originären immateriellen Vermögensgegenstände (§ 197 III HGB)). Eine befriedigende Lösung des Problems der Manipulationsspielräume kann es jedoch trotzdem nicht bieten.

Den Gipfel an Gestaltbarkeit des Jahresabschlusses erreicht man im Bereich der Rückstellungen. Hier handelt es sich nicht um Wahlrechte in dem Sinne, daß der Bilanzierende zwischen mehrere gesetzlich wohlbestimmten Werten frei wählen kann. Die Bestimmung der Höhe der Rückstellung ist vielmehr durch Schätzungstoleranzen und Ermessensspielräume gekennzeichnet. Als Beispiel mag die Rückstellung für Schadenersatz im Bereich der Kernreaktorindustrie dienen. Mit einer einzigen - bewußten oder unbewußten - Fehleinschätzung kann

hier das Aussagegefüge der Bilanz völlig aus den Angeln gehoben werden. Dem Problemfeld Ansatz- und Bewertungswahlrechte sowie Schätzungs- und Ermessensspielräume widmet sich das dritte Kapitel dieses Buches.

zu 3. Betriebswirtschaftlich falsche Bewertungsprinzipien

Den letzten, nicht minder gravierenden Grund für Kritik an der Aussagefähigkeit unserer Bilanzen stellt das Problem Inflation und Scheingewinn dar. Selbst bei den mäßigen Preissteigerungsraten, die in den letzten Jahren im deutschsprachigen Wirtschaftsraum zu verzeichnen waren, ist es eine unbestreitbare Tatsache, daß die zur Substanzerhaltung erforderlichen Reinvestitionen beim geltenden, auf nomineller Kapitalerhaltung und dem Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip basierenden Bewertungssystem nicht finanziert werden können. Im Sinne der Substanzerhaltung nicht realisierte Gewinne werden beim geltenden Bilanzrecht als realisiert und damit als ausschütt- und besteuertbar ausgewiesen. Sofern das Management nicht zusätzliche Vorsorge trifft, diese Mittel an das Unternehmen zu binden, verlassen Gewinne als Steuern oder Dividenden den Bereich des Unternehmens, die betriebswirtschaftlich gesehen überhaupt nicht als Gewinn entstanden sind.

Dieser Problematik widmet sich das vierte Kapitel des Buches. Gerade weil ich mir mit diesem Buch das Ziel gesetzt habe, den Wert einer Bilanz aus betriebswirtschaftlicher Sicht kritisch zu beleuchten, halte ich es auch für erforderlich, eine möglichst vollständige Übersicht über die geltenden rechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zu geben. Dies erfolgt im Kapitel 2 des Buches. Den Ausführungen liegt das neue Rechnungslegungsgesetz vom 31. Juli 1990 zugrunde. Wenngleich Studierende wie Praktiker bei konkreten Problemen wohl am häufigsten auf dieses Kapitel zurückgreifen dürften, stellt es nur einen, wenn auch unverzichtbaren Exkurs, nicht aber das Wesentliche dar. Es soll ja nicht den zahlreichen Lehr- und Handbüchern zur Bilanzierung und Bewertung ein weiteres hinzugefügt werden.

Vielmehr soll ein bewußt kritisches Bilanzverständnis gefördert werden.

KAPITEL 1:

ARTEN, INTERESSENTEN, ZWECKE UND THEORIEN VON BILANZEN

1.1 Bilanzarten

Unter dem Begriff Bilanz kann eine Reihe von unterschiedlichsten Rechnungen verstanden werden. Das Grundkonzept besteht jeweils in der Gegenüberstellung von zwei sich ergänzenden Wertkategorien. Wesentliches Merkmal ist die zahlenmäßige Ausgewogenheit, was bereits durch die Bezeichnung zum Ausdruck kommt: Das Wort Bilanz leitet sich ab vom lateinischen Bilanx = Waage.

Im kaufmännischen Bereich bezieht sich der Bilanzbegriff auf die Darstellung des Verhältnisses von Vermögen einerseits sowie Kapital (Eigenkapital und Schulden) andererseits. In diesem Sinne ist eine Bilanz eine Darstellung, die "in Form einer zusammenfassenden, zweiseitigen, betragsmäßig ausgeglichenen Geldrechnung über das Bilanzvermögen und Bilanzkapital einer Unternehmung Aufschluß gibt" (Heinen, Handelsbilanzen, 1986, Seite 18). Daß der Bilanzbegriff sich auch im betriebswirtschaftlichen Bereich nicht nur auf die Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden, also auf die kaufmännische Bilanz im Sinne des Handelsgesetzbuches bezieht, machen Begriffe wie Sozialbilanz, Bewegungsbilanz, Erfolgsbilanz usw. deutlich.

Im folgenden werden einige Merkmale zur Systematisierung verschiedener Bilanzarten und die zugehörigen Bilanzen aufgezählt und kurz erläutert. Grundsätzlich kann man die Bilanzarten nach folgenden Kriterien unterteilen:

a) Häufigkeit der Bilanzerstellung

- **regelmäßige Bilanzen** werden laufend, d.h. in regelmäßigen Zeitabständen erstellt, z.B. die jährliche Handelsbilanz, die jährliche Steuerbilanz, interne Monats- oder Quartalsbilanzen.

- **Sonderbilanzen** werden nur fallweise, bei Vorliegen besonderer Anlässe, erstellt. Vor allem gehören hierzu die in Zusammenhang mit Finanzierungsvorgängen erforderlichen Bilanzen. z.B. Gründungsbilanz, Umwandlungsbilanz, Liquidationsbilanz, Sanierungsbilanz, Auseinandersetzungsbilanz, Konkursbilanz u.dgl.

b) Auslösende Vorschrift für die Bilanzerstellung

- **Gesetzlich vorgeschriebene Bilanzen** werden aufgrund der entsprechenden Rechtsvorschriften erstellt (z.B. § 193 HGB, § 125 AktG, § 22 GesmbHG, § 24 KWG, § 5 EStG usw.).
- **Satzungsmäßig vorgeschriebene Bilanzen** werden erstellt, wenn in Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Statuten dies vorgesehen ist (z.B. für interne Monatsbilanzen).
- **Freiwillig erstellte Bilanzen** liegen vor, wenn eine Verpflichtung aus Gesetz oder Satzung nicht gegeben ist, der Vorstand aber z.B. monatliche Zwischenbilanzen benötigt, oder wenn zusätzlich zum gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschluß Bewegungsbilanzen, Kapitalflußrechnungen oder andere Nebenrechnungen erstellt werden.

c) Adressatenkreis

- **Externe Bilanzen** richten sich an außenstehende Bilanzinteressenten. Diese haben meist ein gesetzlich vorgesehenes Recht auf Bilanzinformationen (z.B. Steuerbilanz und Finanzamt, Handelsbilanz und Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat). Sofern die Handelsbilanz publizitätspflichtig ist (z.B. die AG-Bilanz gemäß § 251 AktG) sind vor allem Gläubiger und Aktionäre die Hauptadressaten. Häufig publizieren Unternehmen auch ohne gesetzliche Verpflichtung ihre Abschlüsse aus Gründen der Imagepflege und der Public Relations. Das Rechnungslegungsgesetz sieht auch für sogenannte große GmbH's eine Veröffentlichungspflicht vor (§ 279 HGB). Auch kleine Kapitalgesellschaften müssen künftig ihren Abschluß veröffentlichen, jedoch gelten hierfür erhebliche Vereinfachungen (§ 278 HGB).

- **Interne Bilanzen** finden als Planungs- und Kontrollinstrument in der Unternehmung Verwendung. Die sich an den handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften orientierenden Bilanzen sind hierzu allerdings denkbar ungeeignet (vgl. Kapitel 3 und 4).

d) Bilanzierungszeitraum

Je nach Bedarf der Unternehmensleitung können Wochen-, Monats- oder Quartalsbilanzen zusätzlich zu den obligatorischen Jahresbilanzen erstellt werden.

e) Zeitbezug der Rechnung

- **Ist-Bilanzen** basieren auf den Zahlen eines abgelaufenen (des letzten) Wirtschaftsjahres.
- **Planbilanzen** sind Bilanzen, die streng nach dem Schema einer Bilanz (sei es Handelsbilanz, Bewegungsbilanz oder anderes) jedoch nicht mit Ist-, sondern mit Planwerten erstellt werden.

f) Zahl der einbezogenen Unternehmen

Die **Einzelbilanz** umfaßt nur Zahlen aus dem Rechnungswesen eines Unternehmens.

Gemeinschaftsbilanzen stellen eine additive Zusammenfassung mehrerer unselbständiger (z.B. Arbeitsgemeinschaften beim Bau) oder selbständiger Unternehmen dar. Wesentlich für die Sammel- oder Gemeinschaftsbilanz ist, daß die Bilanzpositionen ohne gegenseitige Aufrechnung (z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den einbezogenen Unternehmen) rein additiv berechnet werden.

Konsolidierte Konzernbilanzen dagegen berücksichtigen diese gegenseitigen Verflechtungen durch Aufrechnung (Konsolidierung). Bei der Kapitalkonsolidierung werden die Ansätze von Eigenkapital und Beteiligung gegenein-

ander aufgerechnet. Bei der Schuldenkonsolidierung erfolgt die Aufrechnung zwischen Forderungen und Verbindlichkeiten. Bei der Erfolgskonsolidierung werden Zwischengewinne eliminiert, die sich bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen ergeben haben. Schließlich werden bei der Konsolidierung der Gewinn- und Verlustrechnung Aufwendungen und Erträge (z.B. Mieten, Zinsen u. dgl.) gegeneinander aufgerechnet.

g) Berücksichtigung von Bestands- oder Stromgrößen

In der **Beständebilanz** werden Vermögen, Schulden und Eigenkapital durch Bestandsvergleich zum Bilanzstichtag ermittelt.

In der **Bewegungsbilanz** werden die Bestandsveränderungen zweier aufeinanderfolgender Beständebilanzen nach Mittelverwendung (Aktivmehrung oder Passivminderung) und Mittelherkunft (Aktivminderung oder Passivmehrung) zusammengefaßt. Durch weitere Untergliederungen lassen sich daraus Kapitalflußrechnungen ableiten; vgl. unten S. 224 ff.).

h) Gegenstand der Bilanzierung

Man trifft hier üblicherweise folgende Unterteilung an (vgl. Wöhe, Bilanzierung, 1987, S. 39):

- Die **Vermögensbilanz** ist eine statische Bilanz (vgl. Seite 29 ff., Bilanztheorien) und hat den Hauptzweck, den Bestand und die Zusammensetzung des Vermögens darzustellen.
- Die **Erfolgsbilanz** hat dynamischen Charakter und hat als Hauptaufgabe die Ermittlung des periodenrichtigen Unternehmenserfolgs.
- Die **Liquiditätsbilanz** soll den Stand der Zahlungsfähigkeit der Unternehmung zum Ausdruck bringen. Sie sollte besser mit dem Begriff Finanzplan bezeichnet werden, weil sie mit dem landläufigen Begriff einer Bilanz (z.B. i.S. von § 193 HGB, § 224 ff HGB) überhaupt nichts gemeinsam hat.
- Auch **Sozialbilanzen** haben mit dem kaufmännischen Jahresabschluß nur den Begriff Bilanz gemein. Sie stellen im Idealfall eine quantitative Gegen-

überstellung von sozialen und gesellschaftlichen Nutzenstiftungen und Nutzenentzügen durch das Unternehmen dar. In der Praxis beschränken sie sich auf eine verbale (seltener quantitative) Darstellung der Leistungen, die das Unternehmen für seine Belegschaft, die Umwelt und die Gesellschaft erbracht hat, dienen also mehr der Imagepflege als der sozialen Rechenschaftslegung (vgl. zur Vertiefung z.B. Wysocki, Sozialbilanzen, 1981).

Nach diesem weitausholenden Überblick über das, was man im betriebswirtschaftlichen Fachschrifttum unter Bilanzarten üblicherweise zusammengefaßt findet (vgl. etwa, Heinen, Handelsbilanzen, 1986, Seite 18 ff), wollen wir uns im folgenden auf die wohl wichtigste, weil gesetzlich vorgeschriebene und periodisch wiederkehrende Bilanz beschränken, die nach handels- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften erstellte Jahresbilanz.

1.2 Bilanzinteressenten und Interessenlagen

Die Erstellung eines Jahresabschlusses ist nicht Selbstzweck, sie dient vielmehr zur Befriedigung unterschiedlichster Bedürfnisse zahlreicher Personen. Unterteilt man die am Jahresabschluß interessierten Personen (die sogenannten Bilanzadressaten) grob in zwei Gruppen, nämlich in externe und interne Bilanzadressaten, so läßt sich das in Abbildung 1 wiedergegebene Schema erstellen.

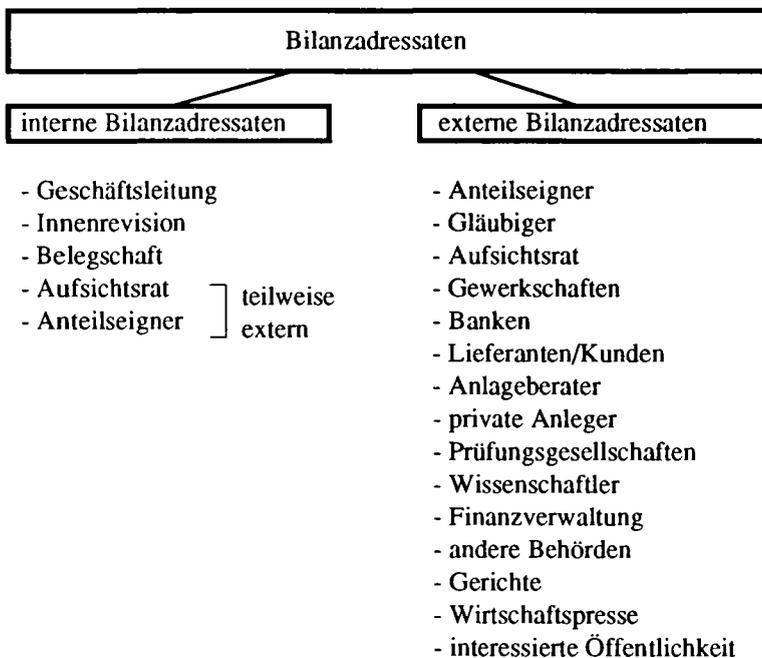


Abb. 1: Bilanzadressaten

Diese Aufteilung in interne und externe Adressaten will weder den Anspruch auf Vollständigkeit erheben, noch ist sie - vor allem in den Bereichen Anteilseigner, Aufsichtsrat und Gläubiger - ganz überschneidungsfrei. Die Aktionäre einer im Streubesitz befindlichen Aktiengesellschaft ebenso wie die Kommanditisten einer Publikums-Abschreibungs-KG können, obgleich Eigentümer, wohl nicht als Unternehmensinterne bezeichnet werden. Das andere Extrem stellt der Gesell-

schafter einer Ein-Mann-GmbH dar, oder die wenigen Familienmitglieder, die Gesellschafter eines Familienbetriebes sind. Entsprechend divergieren werden auch die Zielvorstellungen, die diese Adressaten an das Unternehmen und speziell an die Bilanz als Gewinnermittlungs- und -verteilungsinstrument stellen. Überschneidungen gibt es weiter im Bereich der Gläubiger, etwa wenn Gesellschafterdarlehn neben Bankkrediten vorhanden sind. Auch hier werden die Bilanzierungs- und Bewertungswünsche i.d.R. divergieren, insbesondere wenn der Gesellschafter gleichzeitig Mitglied der Geschäftsführung ist. Auch der Aufsichtsrat, der ja gemäß §§ 95, 96 AktG das Geschäftsgebaren kontrollieren und den Jahresabschluß prüfen muß, kann nicht immer als rein externes Gremium gesehen werden, da § 88 AktG die Möglichkeit vorsieht, daß Aufsichtsratsmitglieder von Anteilseignern entsandt werden.

Im folgenden soll anhand eines einfachen Gedankenspiels demonstriert werden, daß die Zielvorstellungen, die einzelne Adressaten an die Bilanz stellen, durchaus konträr und unvereinbar sein können. Stellen wir für die Frage, wie die Vermögenspositionen der Aktivseite zu bewerten sind, jeweils zwei Alternativen zu Diskussion: möglichst hohe oder möglichst niedrige Wertansätze:

An **hohen Wertansätzen** dürfte zumindest der Teil der Anteilseigner interessiert sein der hohe Gewinnausschüttungen präferiert. Denkbar und in vielen Fällen praktisch realisiert ist auch, daß die Geschäftsleitung, die ja den Jahresabschluß gemäß § 222 HGB vorzulegen hat, an überhöhten Wertansätzen interessiert ist, weil sie verhindern möchte, daß die schlechte oder gar hoffnungslose Ertragslage des Unternehmens bekannt wird. Je kritischer die Lage eines Unternehmens ist, desto mehr wird dieser Wunsch nach Bilanzbeschönigung bei der tatsächlichen Bilanzierung und Bewertung Berücksichtigung finden.

An **niedrigen Wertansätzen** werden vor allem Gläubiger interessiert sein, da hierdurch Gewinnausschüttung und -besteuerung reduziert und damit die Sicherheit des Kredits durch die gebildeten stillen Reserven erhöht wird. Die Bildung stiller Reserven durch planmäßige Unterbewertungen zum Zwecke der (meist nur temporären) Steuerersparnis und der Substanzerhaltung können auch für Geschäftsleitung und Inhaber ein wesentliches Bewertungsmotiv sein, insbesondere in ertragsstarken Jahren.

Interesse an **richtigen Werten** - einmal unterstellt, daß es diese gäbe - kann man neben der Finanzverwaltung auch den Wirtschaftsprüfern, den Anlageberatern, der Belegschaft, der Wissenschaft und der sogenannten interessierten Öffentlichkeit unterstellen. Allerdings ist die Frage, wie ein richtiger Wertansatz

aussehen soll, selbst hoch problematisch und hängt wiederum entscheidend vom Bilanzzweck ab. Aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre ist ein Wert, der sich am Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung orientiert, als falsch, besser als unzweckmäßig, zu bezeichnen, während eben dieser Wertansatz aus der Sicht des einkommensteuerlichen Bewertungsrechtes als richtig, d.h. zweckmäßig anzusehen ist.

Bereits aus dieser kleinen Gedankenspielerei, bei der beispielhaft versucht wurde, Adressaten und Wertansätze einander zuzuordnen, ergibt sich, daß die verschiedenen Adressatenkreise einer Bilanz unterschiedlichste Wertansätze und Bewertungsprinzipien für zweckmäßig erachten können. Das hängt wiederum ganz wesentlich von den unterschiedlichen Zielvorstellungen ab, die die einzelnen Bilanzadressaten mit dem Instrument Bilanz erreichen wollen.

1.3 Bilanzzwecke

Die Aussagekraft und damit der praktische Wert einer Bilanz kann folglich nicht objektiv und losgelöst von den teilweise divergierenden Zielvorstellungen der Bilanzadressaten gesehen werden.

Betrachten wir kurz die Bilanzzwecke im historischen Rückblick. Der ursprünglich einzige Bilanzzweck war die Überprüfung der rechnerischen Richtigkeit der Hauptbucheintragen. Die Ansicht, daß der Bilanz eine über die bloße Dokumentationsfunktion hinausgehende Informationsfunktion oder gar eine Kontrollfunktion des Betriebsgebarens zukommen kann, begann sich erst im 18. und 19. Jahrhundert im Schrifttum durchzusetzen (Schneider, Geschichte, 1993, Sp. 713 f.).

1.3.1 Gesetzliche Bilanzzwecke

1.3.1.1 Informationsfunktion

Das derzeit geltende Handelsrecht gibt folgende Auskünfte zu den Aufgaben einer Bilanz:

§ 222 II HGB: "Der Jahresabschluß hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Wenn dies aus besonderen Umständen nicht gelingt, sind im Anhang die erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen".

Im Gegensatz zum aufgehobenen § 129 AktG, bei dem der Jahresabschluß "...einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft" gewähren soll, ist nun durch das Rechnungslegungsgesetz eine verstärkte Informationspflicht gesetzlich verankert: Zum einen sind nun die Objekte, über die Informationen vermittelt werden, präzisiert worden. Der undifferenzierte Begriff "Lage der Gesellschaft" wurde durch den Terminus "Vermögens-, Finanz- und Ertragslage" spezifiziert. Zum anderen sieht das Rechnungslegungsgesetz zusätzliche Informationspflichten für den Fall vor, daß der Abschluß keinen ausreichenden Einblick gewähren kann. Der Anhang, der nach neuem Recht ein unverzichtbarer Bestandteil des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften ist, muß in diesem

Fall alle Informationen enthalten, die zur geforderten möglichst sicheren Einblicksvermittlung nötig sind. Lediglich für Nicht-Kapitalgesellschaften sieht die neue Rechtslage weiterhin eine undifferenzierte Generalnorm vor: "... der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat den Kaufmann ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln" (§ 195 HGB).

Dem Jahresabschluß wird folglich vom Gesetz vordringlich die Informationsaufgabe zugewiesen ("Einblick gewähren"). Neben der Verpflichtung zur Information des Bilanzierenden selbst (Selbstinformation), läßt sich aus § 189 I HGB eine Informationspflicht sachverständiger Dritter ableiten (Drittinformation). Neben den Aktionären (§ 104 II AktG), dem Aufsichtsrat (§ 96 I AktG) und den Wirtschaftsprüfern (§§ 268 ff HGB) kommt das gesamte Spektrum der oben aufgezählten externen Bilanzadressaten (Abb. 1) als gesetzlich gewollte Informationsempfänger in Frage, sofern der Abschluß veröffentlicht werden muß (§§ 277 ff HGB).

Schließlich erfolgt durch die 4. EG-Richtlinie eine noch präzisere Aufgabenzuweisung an die Bilanz. So fordert z.B. das deutsche HGB:

§ 264 dHGB: " Er (der Jahresabschluß) hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln."

Die Vermutung, daß wegen der Formulierung "tatsächliche Verhältnisse" (sogeannter Grundsatz des True and Fair View) das Anschaffungskostenprinzip über Bord geworfen würde, trifft nach allgemeiner Auffassung nicht zu (vgl. Wöhe, Bilanzierung, 1987, S. 165 f). Bei der Ausübung von Bilanzierungswahlrechten dürfte diese verschärfte Generalnorm hingegen durchaus stärkere Berücksichtigung finden als bisher.

Durch den § 222 HGB in Verbindung mit den zahlreichen Ansatz-, Gliederungs- und Bewertungsvorschriften des HGB versucht der Gesetzgeber der Bilanz eine Reihe von Aufgaben zuzuweisen, d.h. eine Reihe von Zielen zu verfolgen, die durchaus im Gegensatz zu den Zielvorstellungen des Bilanzierenden selbst stehen können. Der Extremfall, daß der Bilanzersteller überhaupt kein Interesse an der gesetzlich geforderten Gewährung eines sicheren Einblicks in sein Unternehmen hat, trifft gar nicht so selten zu.

Die Informationsaufgabe des Jahresabschlusses umfaßt u.a. die folgenden Einzelaufgaben (vgl. z.B. Wöhe, Einführung, 1990, S. 993 ff.):

- Schutz der Gläubiger vor falschen Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.
- Schutz der Gesellschafter vor falschen Informationen, über Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, deren Zweck es ist, Gewinnansprüche zu verkürzen oder zeitlich zu verschieben.
- Schutz der vertraglich am Gewinn beteiligten Arbeitnehmer vor Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen.
- Schutz der Finanzbehörden vor falschen Informationen über die Besteuerungsgrundlagen.
- Korrektur der Steuerbemessungsgrundlagen durch steuerliche Sondervorschriften zur Realisierung außerfiskalischer Zielsetzungen (z.B. Vorschriften zur Beeinflussung der Selbstfinanzierung der Unternehmen).
- Schutz der am Betrieb interessierten Öffentlichkeit vor falschen Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens.
- Schutz des Betriebes vor plötzlichem wirtschaftlichem Zusammenbruch (durch Selbstinformation).

Eine ähnliche Zusammenstellung der gesetzgeberischen Ziele findet sich bei Leffson, GoB, 1987, Seite 38 ff.

1.3.1.2 Dokumentationsfunktion

Eine weitere gesetzliche Bilanzaufgabe ist die der Dokumentation. Die Vorschriften des HGB haben die Aufgabe, Urkundenbestände zu sichern und das Vorhandensein des Vermögens durch geeignete Aufzeichnungen zu belegen. In diesem Zusammenhang sind die Vorschriften zur Buchführung (§§ 189 HGB), zur Erstellung des Inventars und der Bilanz (§§ 190 ff HGB), zur Aufbewahrung (§ 212 HGB) und zur Vorlage, insbesondere im Rechtsstreit (§§ 213 - 215 HGB), hervorzuheben. Da sich die Dokumentation und Beweissicherung hauptsächlich bei der Verbuchung der Geschäftsvorfälle und den damit zusammenhängenden gesetzlichen Vorschriften vollzieht, wird im Schrifttum vereinzelt diskutiert, ob die Dokumentation überhaupt als Bilanzaufgabe und nicht nur als Buch-

führungsaufgabe zu sehen ist. Leffson (GoB, 1987, Seite 157 ff) spricht im Zusammenhang mit der Dokumentationsfunktion nur von der Buchführung. Ähnliche Überlegungen führt Engels ins Feld (Bemerkungen, 1976, Seite 34 ff). Selbstverständlich ist es zutreffend, daß die Dokumentationsfunktion durch Erfassung der Geschäftsvorfälle in der Buchhaltung und nicht erst durch ihre periodische Bündelung in der Bilanz erfüllt wird. Dennoch ist die Bilanz neben Buchführung und Inventar ein zentrales Dokumentationsinstrument (vgl. Moxter, Bilanzlehre I, 1984, Seite 82).

1.3.1.3 Gewinnfeststellungsfunktion

Eine weitere zentrale Aufgabe der Bilanz ist die Gewinnermittlung. Die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des HGB engen den Freiraum der bilanziellen Gewinnmanipulation ein und sorgen so für eine eindeutigere Gewinnermittlung.

Der Gewinnausweis in der Handelsbilanz ist vor allem aus drei Gründen von Bedeutung:

1. Er stellt die Grundlage für die Ertragsbesteuerung dar (ESt, KSt, GewEST) und ist damit ein wesentlicher Bestimmungsfaktor für die Liquidität des Unternehmens.
2. Er stellt die Grundlage für die Eigenkapitalbildung (Rücklagenbildung, Selbstfinanzierung) dar.
3. Er stellt die Grundlage für die Gewinnverteilung an die Anteilseigner dar.

Im Hinblick auf Punkt 3 (Gewinnverteilung) sehen Adler, Düring und Schmaltz die Gewinnfeststellungsfunktion der Bilanz als besonders wichtig an: "Der aktienrechtliche Jahresabschluß ist somit in erster Linie eine Gewinnermittlungsbilanz" (ADS, 1968, § 149 Tz 12).

Allerdings sind Bilanzierungsvorschriften nicht frei von Wahlrechten und Ermessensspielräumen, sodaß die Eindeutigkeit der Gewinnermittlung selbst nach neuem Recht nicht gegeben ist, wenngleich zahlreiche Wahlrechte des alten Rechts aufgehoben wurden. Für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände entfällt z.B. das bisherige Aktivierungswahlrecht (§ 224 HGB in Verbindung mit § 197 II HGB). Weitere Beispiele vgl. unten Seite 169 ff.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, daß selbst die detaillierten Bilanzierungsvorschriften des Rechnungslegungsgesetzes eine eindeutige, von Wahlrechten und Ermessensspielräumen freie Gewinnermittlung nicht gewährleisten. Überlagert und noch mehr von einer wünschenswerten Eindeutigkeit entfernt wird die Gewinnermittlung durch steuerliche Sondervorschriften (z.B. Sonderabschreibungen und andere steuerliche Bewertungswahlrechte), die wegen des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 EStG) auch in der Handelsbilanz ihren Niederschlag finden müssen und dürfen (§ 208 HGB).

In diesem Zusammenhang ist ein Blick auf **Zweck und Aufgaben der Steuerbilanz** erforderlich. Die Steuerbilanz dient ausschließlich der Gewinnermittlung zu Besteuerungszwecken. Zunächst ist festzustellen, daß der Begriff Steuerbilanz in den Steuergesetzen nicht vorkommt. Eine Verpflichtung zur Erstellung einer eigenständigen steuerlichen Bilanz besteht folglich nicht. Das Einkommensteuerrecht stellt nur auf die Begriffe Betriebsvermögen (§§ 4 und 6 EStG) und Gewinn (§§ 4 und 5 EStG) ab. Die entsprechenden Werte sind jedoch unter Befolgung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu ermitteln (§ 5 EStG). Insofern genügt es, wenn aus der Handelsbilanz die steuerlichen Größen Gewinn und Betriebsvermögen entsprechend den zusätzlichen steuerlichen Vorschriften (insbes. §§ 4 bis 14 EStG) abgeleitet werden. Dies kann durch zusätzliche Nebenrechnungen (die sog. steuerliche Mehr- und Wenigerrechnung) und ergänzende Angaben zur Handelsbilanz erfolgen.

Da es rationalem Verhalten entspricht, Steuerbelastungen möglichst zu vermeiden, d.h. möglichst geringe Steuerbemessungsgrundlagen, also Gewinne, auszuweisen, sieht das Bilanzsteuerrecht wesentlich engere Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften vor, als das Handelsrecht. Insbesondere scheint das Einkommensteuerrecht auf die Festsetzung von Wertuntergrenzen abzielen, die nicht unterschritten werden dürfen. Für dieses Divergieren der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sollen die folgenden Beispiele als Beleg angeführt werden:

- Die steuerlichen Herstellungskosten, die eine Aktivierung zu Teilkosten im Gegensatz zu handelsrechtlichen Regelung verbieten (vgl. Abschn. 34 II EStR).
- Das steuerliche Verbot der Bildung von Aufwandsrückstellungen z.B. für unterlassene Instandhaltung, wenn diese nicht innerhalb von drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres durchgeführt werden.
- Das steuerliche Verbot der degressiven Abschreibung.

- Das zur Aufwandsvorverlagerung führende Sammelbewertungsverfahren Hifo (highest in first out) ist handelsrechtlich erlaubt, steuerrechtlich jedoch verboten, wenn es nicht den tatsächlichen Lagerdurchgang wiedergibt. Das gleiche galt vor der Steuerreform für das Sammelbewertungsverfahren LIFO (last in, first out)

Die Liste der Beispiele ließe sich noch weiter fortführen.

Die alleinige Bilanzaufgabe im Durchsetzen hoher Werte zu sehen, dürfte dem Bilanzsteuerrecht allerdings nicht gerecht werden. Dennoch finden sich im Schrifttum solche Aufgabenzuweisungen: "... während das Steuerrecht die Werte nach unten begrenzt, um zu verhindern, daß die Gewinne zu niedrig ausgewiesen und damit die Abgabenleistungen verkürzt werden" (so Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG, § 5 Tz 18, S. 21). Bereits die Gewährung der umfangreichen Abwertungsprivilegien im Bereich der Investitionsbegünstigungen widerspricht dieser zu einseitigen Zweckdefinition ganz offensichtlich.

Trotz der genannten Beispiele kann man den steuerlichen Bilanzierungsvorschriften nicht die generelle Tendenz vorwerfen, die Gewinne möglichst hoch ausweisen zu wollen. Die obersten Grundsätze, die den bilanzsteuerlichen Vorschriften zugrunde liegen, sind vielmehr

- objektivierte Gewinnermittlung und
- Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Der **Grundsatz der Objektivierung** zielt auf die Manipulationsfreiheit, die Ermessensbeschränkungen ab und soll verhindern, daß auf dem Wege der Wahlrechtsausübung der Gewinn und damit die Steuerbelastung beliebig zwischen den Jahren hin und her geschoben werden kann. Der **Grundsatz der Gleichmäßigkeit** der Besteuerung soll gewährleisten, daß gleiche wirtschaftliche Sachverhalte gleich besteuert werden. Allerdings durchbricht der Gesetzgeber diese Grundsätze, da er aus politischen Gründen (Wirtschaftspolitik, Strukturpolitik, Konjunkturpolitik usw.) Bewertungsprivilegien und Bewertungswahlrechte zuläßt und damit Gewinn- und Steuerverlagerungen fördert. Infolgedessen sind die bilanzsteuerlichen Vorschriften nicht geeignet, dem Ziel einer objektivierten, periodengerechten Gewinnermittlung gerecht zu werden. Insofern ist die Steuerbilanz als "Mehrzweckinstrument ohne vorherrschende Ausrichtung" zu bezeichnen (vgl. Bauer, Rechnungslegungspolitik, 1981, S. 32). Bedauerlich ist, daß über das Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, die von den Zwecken der handelsrechtlichen Rechnungslegung deutlich

abweichenden und in sich teilweise unvereinbaren Steuerbilanzzwecke (Objektivierung, Gleichmäßigkeit, Durchsetzung politischer Präferenzen) auf die Handelsbilanz durchschlagen und somit die eigentlichen Handelsbilanzzwecke überlagern und beeinträchtigen. Die einzige befriedigende Konsequenz zur Lösung dieses Dilemmas wäre die vom Schrifttum vielfach geforderte Abschaffung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

1.3.1.4 Ausschüttungsregelungsfunktion

Die Regelung der Ausschüttungsfrage ist vor allem aus zwei Gründen eine der wichtigsten handelsrechtlichen Bilanzaufgaben:

Zum einen muß für all die Fälle, in denen die Haftung auf die Kapitaleinlage, d.h. auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist, Sorge dafür getragen werden, daß diese Haftungsgrundlage in ausreichendem Umfang erhalten bleibt. Bilanzzweck ist die Sicherung des Mindestvermögens. Insofern obliegt dem Jahresabschluß die Aufgabe, eine Sperrfunktion gegen zu hohe Ausschüttungen wahrzunehmen (**Ausschüttungssperrfunktion**).

Zum anderen jedoch muß sichergestellt werden, daß die Kapitalgeber für die Überlassung ihres Kapitals angemessene Dividenden erhalten. Es muß die überzogene Verkürzung der Ausschüttung durch Bildung stiller Reserven verhindert werden (**Mindestausschüttungsfunktion**).

Es finden sich zahlreiche Einzelvorschriften im Handelsrecht, die diese beiden Ausschüttungsfunktionen betreffen:

Vorschriften zur Ausschüttungssperrfunktion sind im Bereich der Gewinnverwendung und der Gewinnentstehung zu finden. Bei der **Gewinnverwendung** stellt die wichtigste Vorschrift die zwangsweise Dotierung der gesetzlichen Rücklage dar. Gemäß § 130 AktG ist eine gesetzliche Rücklage für die Aktiengesellschaften obligatorisch. Diese müssen 5 % des Reingewinns in die gesetzliche Rücklage einstellen, so lange, bis die gesetzliche Rücklage 10 % des Grundkapitals erreicht. Für große GmbH's im Sinne § 221 HGB ist eine gesetzliche Rücklage ebenfalls obligatorisch. Weiterhin sind in die gesetzliche Rücklage das Agio aus Emmissionen von Aktien und Wandelschuldverschreibungen (d.h. der den Nennwert übersteigende Betrag) sowie Beträge die bei der Kapitalherabsetzung gemäß § 185 und § 192 Abs 5 AktG zu binden sind

und Zahlungen von Vorzugsaktionären einzustellen. Die gesetzliche Rücklage ist selbst dann, wenn sie den geforderten Mindestbetrag von 10 % des Grundkapitals übersteigt bei Aktiengesellschaften grundsätzlich für Ausschüttungen gesperrt (§ 130 IV AktG).

Selbstverständlich ist auch das Haftungskapital selbst (also Grundkapital bei Aktiengesellschaften, Stammkapital bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditkapital bei Kommanditgesellschaften) vor Ausschüttung und Rückzahlung gesichert. Für die Aktiengesellschaften fordert § 52 AktG: Den Aktionären dürfen die Einlagen nicht zurückgewährt werden.

Im Bereich der **Gewinnentstehung** tragen alle jene Vorschriften der Ausschüttungssperreaufgabe Rechnung,

- die die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes verhindern (Aktivierungsverbot), wie das z.B. bei allen originären (selbsterstellten) immateriellen Vermögensgegenständen künftig der Fall ist (§ 197 II 2 HGB);
- die Höchstwerte (d.h. Wertobergrenzen) für die Aktiva vorgeben. Hierunter fallen insbesondere folgende Vorschriften:

§ 201 HGB (Vorsichtsprinzip, Imparitätsprinzip, Realisationsprinzip),

§ 203 HGB (Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Obergrenze),

§ 204 HGB (planmäßige und außerplanmäßige Abwertungsverpflichtung beim Anlagevermögen),

§ 207 I HGB (strenges Niederstwertprinzip beim Umlaufvermögen),

§ 203 V HGB (obligatorische Abschreibung eines aktivierten Firmenwertes),

§ 210 HGB (obligatorische Abschreibung aktivierter Eingangsetzungskosten),

- die Mindestwerte für Verbindlichkeiten vorgeben (Rückzahlungsbetrag, § 211 HGB).

Auch die **Vorschriften im Sinne der Mindestausschüttungsregelung** lassen sich untergliedern nach Gewinnverwendung und Gewinnentstehung.

Im Bereich der **Gewinnverwendung** sind folgende Regelungen getroffen:

Offene Handelsgesellschaften (OHG): § 122 HGB sieht eine 4 %ige Mindestverzinsung des Kapitalanteils neben weiteren Entnahmemöglichkeiten vor.

Kommanditgesellschaften (KG): § 169 HGB bestimmt, daß der Kommanditist nur einen gesetzlichen Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils aber keine weiteren Entnahmemöglichkeiten hat.

Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH): § 82 GmbHG sieht ebenfalls den Anspruch des Gesellschafters auf seinen Gewinnanteil vor.

Aktiengesellschaft (AG): Gemäß § 126 AktG beschließt die Hauptversammlung über die Verwendung des Reingewinns. Sie ist dabei allerdings an den vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrats festgestellten Jahresabschluß gebunden. Theoretisch ist es deshalb möglich, daß der Vorstand den ganzen Jahresüberschuß in die Rücklagen einstellt, sodaß kein Reingewinn übrigbleibt. Wenn der Aufsichtsrat einen solchen Jahresabschluß billigt, ist die Bilanzaufgabe "Mindestausschüttungsregelung" nicht realisiert.

Im Bereich der **Gewinnentstehung** tragen alle jene Vorschriften der Mindestausschüttungsfunktion Rechnung,

- die Aktivierungsgebote darstellen,
- die Mindestwerte (Wertuntergrenzen) für die Aktiva darstellen, z.B. Aktivierungsverpflichtung zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 203 und 206 HGB), Verbot willkürlicher Abwertungen im Anlagevermögen durch die Verpflichtung zu planmäßiger Abschreibung (§ 204 HGB), Begrenzung des Vorsichtsprinzips im Umlaufvermögen durch Vorgabe von Mindestwerten (Börsen-, Marktpreis, beizulegender Wert, naher Zukunftswert, § 207 HGB),
- die die Gründe für eine Rückstellungsbildung (Passivierung) begrenzen (§ 198 VIII HGB).

1.3.1.5 Schuldendeckungskontrollfunktion

Moxter (Bilanzlehre, Bd. 1, 1984, Seite 86 ff) stellt in seiner Bilanzlehre die Frage, ob die Kontrolle des Schuldendeckungspotentials des Unternehmens als eigenständige Bilanzaufgabe anzusehen sei. Zunächst ist hier festzuhalten, daß die Bilanz denkbar ungeeignet ist, einen auch nur halbwegs sicheren Einblick in die künftige Zahlungsfähigkeit, d.h. Schuldendeckungsfähigkeit eines Unternehmens zu gewähren. Hierfür ist der Finanzplan das geeignete Instrument. Abgesehen von dieser Tatsache, die die Schuldendeckungskontrolle als

Bilanzaufgabe grundsätzlich in Frage stellt, kann man diese Schuldendeckungskontrolle als Teilaspekt sowohl der Informationsfunktion als auch der Ausschüttungssperrfunktion sehen. Den Zusammenhang gibt Abbildung 2 wieder:

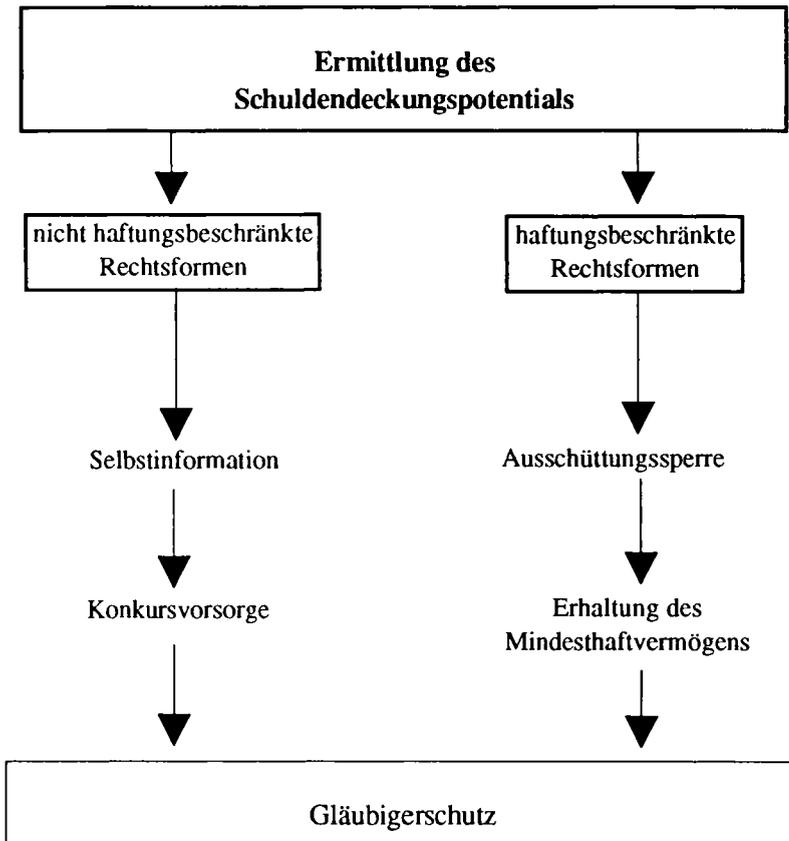


Abb. 2 : Zusammenhang zwischen Schuldendeckungskontrolle und anderen Bilanzaufgaben (entnommen aus: Lamers, A., Aktivierungsfähigkeit, 1981, S. 191)

Anzumerken ist weiterhin, daß die Steuerrechtsrechnung, die wegen des Maßgeblichkeitsprinzips auch das Handelsbilanzrecht auszulegen hat, die Schuldendeckungsfunktion als Bilanzaufgabe ablehnt (vgl. z.B. Döllner, G., Gedanken, JbFSt 1979, S 195 ff.).

1.3.1.6 Gesamtübersicht über die gesetzesimmanenten Bilanzaufgaben

Nach den obigen Ausführungen lassen sich die Bilanzaufgaben im wesentlichen in vier Gruppen unterteilen:

- Informationsfunktion
- Dokumentationsfunktion
- Gewinnfeststellungsfunktion
- Ausschüttungsregelungsfunktion.

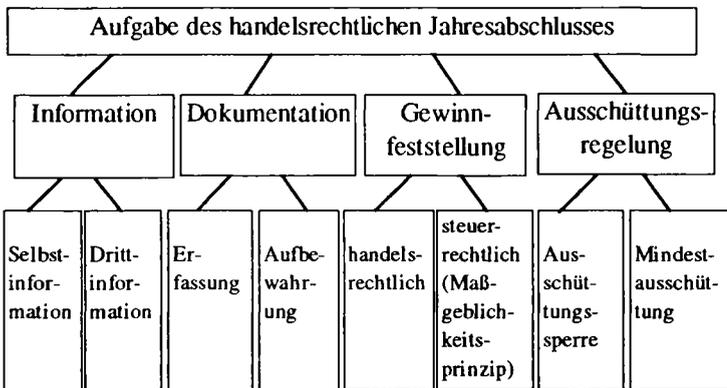


Abb. 3: Bilanzaufgaben im Überblick

1.3.2 Erweiterung des Bilanzzwecksystems

Stellt man die Anforderungen, die die Bilanzadressaten an den Abschluß stellen, beim Versuch, ein Bilanzzwecksystem zu definieren, in den Vordergrund, dann ist der bisher behandelte juristische Ansatz zu erweitern. Er umfaßt nur einen Teilausschnitt, jedoch nicht das volle Spektrum der Zielvorstellungen von Bilanzadressaten.

Als erster erweiterter Ansatz sei der *Bilanzaufgabenkatalog* von Stützel (Bemerkungen, 1967, S 314 ff.) erwähnt, der die Bilanzaufgaben in fünf primäre und fünf sekundäre Bilanzzwecke unterteilt.

Primäre Bilanzzwecke nach Stützel sind:

1. Allgemeine Dokumentationsfunktion im Sinne der Sicherung von Urkundenbeständen gegen nachträgliche Inhaltsänderung im Interesse der Rechtspflege (Mindestadressatenkreis: Gerichtliche Instanz; Mindestumfang der Bilanzinformation: Dokumentation der Geschäftsvorfälle);
2. Zwang zur Selbstinformation des Unternehmers über seine Vermögens- und Ertragslage zum Gläubigerschutz (Mindestadressatenkreis: Unternehmer; Mindestumfang der Bilanzinformation: Feststellung der Unternehmenssolvenz);
3. Ausschüttungssperrfunktion der Bilanz bei Gesellschaften mit beschränkt haftenden Personen (Mindestadressatenkreis: Gläubiger im Konfliktfall; Mindestumfang der Bilanzinformation: Feststellung des Ausmaßes der Überschreitung des Sperrbetrages);
4. Transformation der im Gesellschaftsvertrag definierten Begriffe "Gewinn" und "Verlust" in Geldeinheiten zum Zwecke der Verteilung (Mindestadressatenkreis: Gesellschafter; Mindestumfang der Bilanzinformation: Feststellung der Höhe des Gewinns bzw. des Verlustes);
5. Bewertung und Bilanz als Instrument der Bestimmung des Umfangs gegebener Sachkompetenzen von Gesellschaftsorganen und als Mittel zur verdeckten Verschiebung solcher Kompetenzen (Mindestadressatenkreis: Mitglieder der Gesellschaftsorgane; Mindestumfang der Bilanzinformation: Aufgliederung des Eigenkapitals in gezeichnetes Kapital, Rücklagen, Gewinnvorträge, Verlustvorträge, Jahresüberschuß, Bilanzgewinn).

Als sekundäre Bilanzzwecke werden von Stützel genannt:

- Rechenschaftslegung nach außen,
- Rechenschaftslegung nach innen (z.B. Planabweichungen, Soll-Ist-Vergleich),
- das Erstellen von planungsrelevanten Zahlenunterlagen für die Unternehmensleitung,

- Kreditwürdigkeitsbeurteilung,
- Vermittlung von Informationen, die bestehende und potentielle Anteilseigner für ihre Entscheidung über Neueintritt, Verbleiben oder Ausscheiden als Gesellschafter benötigen.

Während die primären Zwecke nach Stützel durch die gesetzlichen Regelungen direkt gestützt und gefördert werden, ist die Erfüllung der sekundären Bilanzzwecke nur insoweit möglich, als dies die gesetzlichen Vorschriften zulassen. Hier, bei den sekundären Zwecken, tritt das Problem zum Vorschein, daß der nach den gesetzlichen Vorschriften erstellte Jahresabschluß die Erfüllung mancher Bilanzzwecke be- oder verhindern kann. Allerdings ist anzumerken, daß die gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften nicht nur mit den sekundären Bilanzzwecken großteils unvereinbar sind. Teilweise widersprechen sie direkt den gesetzlichen Bilanzzwecken. Als Beispiel sei der inflationsbedingte Scheingewinn bei Veräußerungsgeschäften genannt, der nach der geltenden Rechtslage als Gewinn auszuweisen ist, was im direkten Widerspruch zum Bilanzzweck "Ausschüttungssperre" steht.

Bei der Behandlung der Ableitung von Jahresabschlußzielen unterscheidet Coenberg (Jahresabschluß, 1992, S. 730 ff.) drei Ansätze. Neben den hier bereits besprochenen juristischen stellt er als zweiten Ansatz den gesamtwirtschaftlichen/gesellschaftsbezogenen sowie als dritten den einzelwirtschaftlichen Ansatz.

Bei den **gesamtwirtschaftlichen Bilanzzwecken** steht die Kommunikations- und Informationspflicht des bilanzierenden Unternehmens im Vordergrund, da durch die Unternehmenstätigkeit gesamtwirtschaftlich relevante Verhaltensweisen und Entscheidungen anderer Personen und Institutionen beeinflußt werden, da nur durch richtige Information eine gesamtwirtschaftlich optimale Ressourcenallokation gewährleistet werden kann und da die Konformität der Unternehmenstätigkeit mit gesellschaftlichen Wertvorstellungen überprüfbar sein muß.

Die in der Hauptsache von Rappaport (Objectives, 1964, S. 951 ff.) vorgenommene Analyse eines **gesellschaftlichen Bilanzzwecksystems** hat in die praktische Bilanz bislang kaum Eingang gefunden. Der handels- bzw. steuerrechtliche Jahresabschluß ist hierzu offensichtlich mangels theoretischer Vorarbeiten und wegen der wohl weitestgehend fehlenden Kausalzusammenhänge zwischen gesellschaftlichen Bilanzzwecken und gesetzlichen Bilanzvorschriften ungeeignet. Unter dem Schlagwort Sozialbilanz oder Sozialbericht finden sich