

Weshalb gibt es Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze?

Die Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (GoB) treten in drei Formen in Erscheinung:

- Grundsätze ordnungsmäßiger **Buchführung** (= Buchführung im engeren Sinne)
- Grundsätze ordnungsmäßiger **Inventur**
- Grundsätze ordnungsmäßiger **Bilanzierung**

Die GoB im engeren Sinne gelten für die Buchführung und die Dokumentation der Geschäftsvorfälle. Die Führung der Bücher, der Belege und ihre Aufbewahrung sind Gegenstand der GoB.

Die **Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung** (GoS) wurden im Hinblick auf die Überprüfbarkeit von EDV-Buchführungssystemen entwickelt. Sie sollen sicherstellen, dass auch beim Computereinsatz die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingehalten werden. Das Belegprinzip, die Datensicherung, die Dokumentation, die Aufbewahrungsfristen und die Wiedergabe von Datenträgern sind hier GoS geregelt.

Die Aufzeichnungen auf Datenträgern müssen während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar und jederzeit lesbar gemacht werden können. Für Inventar, Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Buchungsbelege, Dateienbestände sowie Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen gilt

eine Aufbewahrungspflicht von 10 Jahren. Handels- und Geschäftsbriefe sind 6 Jahre aufzubewahren.

Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

Der Jahresabschluss ist nach § 243 HGB nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufzustellen. Diese Vorschrift gilt für den Abschluss jedes Unternehmens, unabhängig von der Rechtsform. Die GoB werden in der speziellen Anwendung auf die Bilanz auch als „**Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung**“ bezeichnet.

Der Grundsatz der **Vollständigkeit** verlangt, dass im Jahresabschluss alle Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge erfasst werden.

Positionen der Aktivseite dürfen nach dem **Saldierungsverbot** nicht mit Positionen der Passivseite verrechnet werden, auch nicht Aufwands- mit Ertragspositionen.

Die **Bilanzklarheit** will einen klaren und übersichtlichen Jahresabschluss. Das einmal gewählte Gliederungsschema für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung ist beizubehalten.

Der Grundsatz der **Bilanzwahrheit** erfordert einen vollständigen und richtigen Jahresabschluss.

Der Grundsatz der **Bilanzkontinuität** legt Wert auf die Beibehaltung der äußeren Form der Bilanz und der Gewinn- und

Verlustrechnung. Diese Forderung gilt insbesondere für Kapitalgesellschaften (§ 265 Abs. 1 HGB).

Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung sind Bilanzdelikte. Eine Bilanzverschleierung entsteht durch unklare Angaben, wodurch der Bilanzleser falsche Schlüsse zieht, z. B. Saldierung von Forderungen und Verbindlichkeiten. Bei einer Bilanzfälschung werden vorsätzlich unwahre Angaben gemacht. Tatbestände werden im Hinblick auf eine beabsichtigte Vermögens- und Ertragslage bewusst gefälscht, z. B. Bilanzpositionen falsch bewertet, Verbindlichkeiten bewusst weggelassen.

Wie wird in der Handelsbilanz bewertet?

Die **Bewertung** ist ein Schlüsselbegriff der Bilanzierung und bedeutet, Vermögensgegenständen Geldwerte zuzuordnen. Die einzelnen Posten des Vermögens und des Kapitals sind in der Handelsbilanz in Geldwerten auszudrücken und zu bilanzieren. Die Bewertung hat Rückwirkungen auf die Höhe des Gewinns. Bewertungen sind auch in der Steuerbilanz und in der Kostenrechnung vorzunehmen.

Anschaffungswert und Tageswert

Ein Wirtschaftsgut kann grundsätzlich nach seinem „Wert“ bei der „Anschaffung“, seinem Anschaffungswert, bewertet werden. Das **Anschaffungswertprinzip** orientiert sich nach einem Wert in der Vergangenheit. Eine etwaige Wertminderung durch Abnutzung oder Zeitablauf wird durch Abschreibungen berücksichtigt.

Wirtschaftsgüter können zum gegenwärtigen Markt- oder Wiederbeschaffungswert bewertet werden, also dem Wert am Bilanzstichtag. Das **Tageswertprinzip** ist an der substanziellen Erhaltung des Kapitals interessiert, die Geldentwertung ist zu berücksichtigen. Gewinn liegt erst vor, wenn die gestiegenen Wiederbeschaffungspreise berücksichtigt sind. Die Kostenrechnung und Kalkulation, die an genauen und aktuellen Selbstkosten interessiert sind, wollen Substanzerhaltung und sind damit an Wiederbeschaffungspreisen interessiert.

Gläubigerschutz- und Teilhaberschutzprinzip

Eine niedrige Bewertung des Vermögens dient dem Gläubigerschutz, da die Vermögenssubstanz nicht besser dargestellt wird, als sie tatsächlich ist. Eine möglichst hohe Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen erreicht, dass das Haftungspotenzial der Gesellschaft nicht günstiger erscheint, als es in Wirklichkeit ist. Eine Höherbewertung der Schulden und eine Abwertung von Vermögensgegenständen führt zu einem niedrigeren Jahresgewinn und damit auch zu einem geringeren Eigenkapital.

Die Gläubigerschutzvorschriften berücksichtigen in gewisser Hinsicht auch die **Teilhaberschutzinteressen**.

Die Teilhaber sind aber auch an einer ordentlichen Rendite ihrer Kapitaleinlage interessiert. Sie wollen deshalb keine willkürliche Unterbewertung der Vermögenspositionen bzw. eine willkürliche Überbewertung der Verbindlichkeiten und

der Risiken sehen, da dies zu einem unangemessen niedrigen Gewinnausweis führt. Durch eine Einschränkung des Bewertungsspielraumes wird den Teilhaberschutzinteressen entsprochen.

Eine vorsichtige Bewertung liegt im Interesse der Gläubiger. Der Schutz der Gläubiger kommt im HGB vor dem Teilhaberschutz.

Bewertungsgrundsätze für Vermögen und Schulden

§ 253 HGB nennt für das Vermögen und die Schulden besondere Bewertungsgrundsätze:

- Vermögensgegenstände des **Anlagevermögens** zum Anschaffungswert oder den Herstellungskosten.
- Vermögensgegenstände des **Umlaufvermögens** zum Anschaffungswert oder den Herstellungskosten und dem Börsen- oder Marktpreis.
- **Verbindlichkeiten** sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Auch drohende Verluste und ungewisse Verbindlichkeiten (Rückstellungen) sind auszuweisen.

Imparitätsprinzip behandelt Gewinne und Verluste unterschiedlich

Gewinne dürfen in der Handelsbilanz erst ausgewiesen werden, wenn sie bereits realisiert sind. So darf der Wertanstieg einer Aktie am Bilanzstichtag erst gezeigt werden, wenn die Aktie bereits verkauft ist.

Verluste müssen ausgewiesen werden, wenn sie am Bilanzstichtag auch noch nicht eingetreten sind. Notieren Aktien am Bilanzstichtag niedriger als am Anschaffungstag, dann müssen sie zum niedrigeren Kurs des Bilanzstichtages bilanziert werden.

Niederstwertprinzip für Aktiva

Liegen mehrere mögliche Wertansätze am Bilanzstichtag vor, dann ist der niedrigste anzusetzen. Das **strenge Niederstwertprinzip** wird in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz beim Umlaufvermögen angewendet. Stehen die Wertansätze Anschaffungskosten und Tageswert am Bilanzstichtag zur Auswahl, dann ist stets der niedrigere von beiden zu nehmen. Es besteht kein Wahlrecht.

Beispiel



Eine Gesellschaft hat zur vorübergehenden Geldanlage Aktien zum Kurs von 320 € für insgesamt 640.000 € gekauft. Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 3.000 € sind angefallen.

Der Tageswert der Wertpapiere beträgt am Bilanzstichtag 800.000 €.

Der Wertpapierbestand ist am Bilanzstichtag zu den Anschaffungskosten (640.000 €) zuzüglich den Anschaffungsnebenkosten (3.000 €) zu bilanzieren.

Die Anschaffungskosten zuzüglich Anschaffungsnebenkosten dürfen somit nie überschritten werden, wodurch der Ausweis von Buchgewinnen vermieden wird.

Das **gemilderte Niederwertprinzip** gilt beim **Anlagevermögen**. Es lässt ein Wahlrecht zu, wenn die Wertminderung nur vorübergehend ist.

Beispiel



Eine AG A hat bei einer anderen AG eine Beteiligung für 17 Mio. € erworben. Würde der Börsenkurswert am Bilanzstichtag auf 15 Mio. € sinken, dann hätte die AG ein Bewertungswahlrecht.

Die AG A könnte die Aktien zum Anschaffungswert von 17 Mio. € oder zum Tageswert von 15 Mio. € bilanzieren.

Höchstwertprinzip für Passiva

Schulden sind nach § 253 Abs. 1 HGB zu dem jeweiligen Höchstwert zu bilanzieren. Bei der Bilanzierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen ist der jeweils höhere Wert anzusetzen.

Beispiel



Eine Schuld über 1 Mio. US-\$ ist am Bilanzstichtag zu passivieren. Bei der Aufnahme der Schuld notierte der Euro 1,0 \$, am Bilanzstichtag 0,91 \$.

Die Schuld muss am Bilanzstichtag zum höheren Dollarkurs, dem Tageskurs von 0,91 \$, bilanziert werden. Dies entspricht einem Wert von 1.098.901 Euro (0,91 \$ – 1 €, folglich 1.000.000 \$ – 1.098.901 €).

Eine Bewertung zum Anschaffungskurs von 1 Euro – 1,0 \$ hätte lediglich einen Wert von 1.000.000 Euro ergeben.