

Aus dem Grundsatz der Klarheit lassen sich weitere Prinzipien ableiten. So müssen Vermögensgegenstände und Schulden jeweils einzeln bewertet werden und dürfen grundsätzlich nicht zu Bewertungseinheiten zusammengefasst werden (Prinzip der Einzelbewertung; § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Ebenso dürfen Aktiv- und Passivposten sowie Aufwendungen und Erträge grundsätzlich nicht gegeneinander verrechnet werden (Saldierungsverbot; § 246 Abs. 2 HGB).

Grundsatz der Vollständigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB für die Buchführung, § 246 Abs. 1 HGB für den Jahresabschluss)

Der Grundsatz der Vollständigkeit fordert die Erfassung aller buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle, d. h. aller Vorgänge, die zu Veränderungen des Vermögens (sowohl Wertsteigerungen als auch Wertminderungen) führen. Hier ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Vollständigkeit nicht nur auf alle buchungspflichtigen Sachverhalte bezieht, sondern auch auf eventuell bestehende Risiken, welche in der Buchführung bislang noch nicht berücksichtigt wurden. In letztgenannten Fällen kann die Bildung von Rückstellungen nötig werden. Sachverhalte sind aber nur dann im Jahresabschluss abzubilden, wenn sie dem Kaufmann wirtschaftlich zuzurechnen (*substance over form*) sind (§ 246 Abs. 1 HGB).

Aus dem Grundsatz der Vollständigkeit leitet sich auch die Pflicht zur Erstellung eines Inventars und zur Durchführung einer Inventur (§ 240 f. HGB) ab.

Zudem bestimmt dieser Grundsatz, dass Informationen, die Vorgänge vor dem Bilanzstichtag betreffen, dann bei der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden müssen, wenn sie nach dem Bilanzstichtag (aber vor der Aufstellung des Jahresabschlusses) bekannt werden. Den Sachverhalt, der vor dem Bilanzstichtag bekannt geworden ist, nennt man in diesem Zusammenhang einen **wertbegründenden Sachverhalt**. Die Information, die nach dem Bilanzstichtag zusätzlich aufgetreten ist, wird als **werterhellender Sachverhalt** bezeichnet. Tritt der wertbegründende Sachverhalt hingegen erst nach dem Bilanzstichtag auf, so ist dieser bei der Aufstellung des Jahresabschlusses nicht zu berücksichtigen.

Aus dem Grundsatz der Vollständigkeit lässt sich außerdem die Forderung nach formeller Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) ableiten, wonach die Eröffnungsbilanz einer Periode der Schlussbilanz der vorangegangenen Periode entsprechen muss. Nur durch die Wahrung der formellen Bilanzkontinuität kann letztlich sichergestellt werden, dass alle Vermögensänderungen während der Lebensdauer eines Unternehmens lückenlos erfasst werden.

Als **ergänzende Grundsätze** (obere Grundsätze) gelten:

Grundsatz der Stetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB)

Aus Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zu verschiedenen Zeitpunkten lässt sich nur dann die Entwicklung eines Unternehmens erkennen, wenn diese Informationen vergleichbar sind. Somit fordert der Grundsatz der Stetigkeit zum einen die Verwendung stets gleicher Gliederungsbegriffe und Gliederungsschemata (formelle Bilanzstetigkeit). Zum anderen sind die einzelnen Posten der Menge und dem Wert nach immer in der gleichen Weise zu ermitteln, abzugrenzen und zusammenzustellen (materielle Bilanzstetigkeit). In Ausnahmefällen sind Durchbrechungen des Grundsatzes der Stetigkeit zulässig bzw. sogar erforderlich. Ist dies der Fall, müssen die vorgenommenen Änderungen erwähnt und die Auswirkungen daraus erläutert werden.

1.2 Die gesetzlichen Bestimmungen zur Buchführung

Das häufig auch als eigenständiger Grundsatz aus dem System der GoB hervorgehobene und aus § 246 Abs. 1 HGB abgeleitete **Vollständigkeitsprinzip** trägt in Zweifelsfällen zur Klärung offener Fragen bezüglich Bilanzierungsfähigkeit oder Bilanzierungspflicht bei (Leffson, Grundsätze, S. 219 ff.). Es postuliert die Erfassung grundsätzlich aller Vermögens- und Schuldposten sowie der Aufwendungen und Erträge und lässt Aktivierungs- und Passivierungswahlrechte nur in rechtlich besonders sanktionierten Fällen zu. Es verbietet die Aufnahme fiktiver Posten und richtet die Bilanzierungspflicht an der wirtschaftlichen Zugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes respektive eines Wirtschaftsgutes aus (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 AO).

Hinsichtlich der Bewertung der Bilanzpositionen kann das Wahrheitspostulat nicht als absoluter Grundsatz aufgefasst werden. Das Fehlen eindeutiger Beurteilungskriterien und damit eines objektiven Maßstabes impliziert vielmehr zwangsläufig dessen Relativierung im Hinblick auf eine geeignete Bezugsbasis, die in den geltenden Bestimmungen zur Bewertung zu sehen ist. Der durch die Bewertungsvorschriften eingeräumte Wertansatzspielraum ist insoweit an einer subjektiven Wahrheit ausgerichtet (Heinen, Handelsbilanzen, S. 181 f.).

Die Postulate der Wahrheit und Vollständigkeit erfahren auch durch den Grundsatz der **Wesentlichkeit (Materiality)** ihre Einschränkung: Demgemäß ist bei der Rechnungslegung jeweils von Bedeutung, welche Informationen für den Adressaten wesentlich, unwesentlich oder gar verwirrend sein können. Der Wesentlichkeitsgrundsatz, der sowohl als Minimal- als auch als Maximalforderung an Jahresabschlussinformationen angesehen werden kann, bleibt jedoch insofern unbestimmt, als er keine exakten Maßstäbe und Grenzwerte für die Relevanz von Bilanzinformationen liefert.

(3) **Der Grundsatz der Kontinuität.** Dieser Grundsatz postuliert Gestaltungsregeln zum Verhältnis einzelner Jahresabschlüsse zueinander. Hierbei ist regelmäßig zu unterscheiden zwischen der formellen und der materiellen Bilanzkontinuität (Bilanzverknüpfung).

Voraussetzung für ein wahrheitsgetreues Rechnungswesen ist zunächst die sich für die Handelsbilanzen aus den GoB (§§ 243 Abs. 1, 264 Abs. 2 HGB), der allgemein gültigen Vorschrift des § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB und den nur für Kapitalgesellschaften geltenden Spezialvorschriften der §§ 264 Abs. 1 und 265 Abs. 1 HGB ergebende **formelle Bilanzkontinuität** (im Steuerrecht vgl. hierzu § 4 Abs. 1 EStG). Diese fordert:

- die vollkommene ziffernmäßige Übereinstimmung zwischen der Eröffnungsbilanz der laufenden Periode und der Schlussbilanz der Vorperiode (**Bilanzidentität**);
- die Beibehaltung der Gliederungsschemata und -prinzipien (inhaltliche Abgrenzung der Positionen, Postenbenennung) im Zeitablauf;
- die Abschlusserstellung in jeder Abrechnungsperiode zum gleichen Zeitpunkt.

Der Grundsatz der Bilanzidentität soll das Verschwinden oder die Neuaufnahme von Bilanzposten bzw. unkontrollierbare Bewertungsvorgänge zwischen Buchabschluss und Bucheröffnung verhindern. Die Kontinuität in Aufbau und

Erstellung bezweckt primär die Vergleichbarkeit von aufeinander folgenden Jahresabschlüssen.

Materiell beinhaltet der Grundsatz der Kontinuität:

- die Beibehaltung der gewählten Ansatz- und Bewertungsgrundsätze für aufeinander folgende Schlussbilanzstichtage (**Ansatz- und Bewertungsstetigkeit**; vgl. HFA, Ansatz- und Bewertungsstetigkeit, S. 338 ff.);
- die Wahrung des Wertzusammenhangs durch Wertfortführung für ein und dasselbe Wirtschaftsgut bei im Übrigen unveränderten Wertverhältnissen über mehrere Abrechnungsperioden (**Wertstetigkeit, Wertkontinuität**).

Die materielle Bilanzkontinuität ist in erster Linie auf die Sicherung der Vergleichbarkeit des Erfolgsausweises gerichtet. Die immense Bedeutung dieses Grundsatzes für die Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses hat zu einer Kodifizierung für alle Unternehmen in den §§ 246 Abs. 3, 252 Abs. 1 Nr. 1 und 6 HGB geführt. Damit sind ausschließlich bilanzpolitisch motivierte Durchbrechungen der Ansatz-, Bewertungs- und Ausweismethoden ausgeschlossen; sachlich begründete Änderungen können bzw. müssen weiterhin vorgenommen werden (§ 252 Abs. 2 HGB). Allerdings erwächst für Kapitalgesellschaften in diesem Fall eine Erläuterungspflicht im Anhang, wobei die Einflüsse der Änderungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen sind (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB).

Bewertungskontinuität verlangt auch der Grundsatz der Unternehmensfortführung (**Going-Concern-Prinzip**; § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), der den Ansatz von Liquidationswerten im regulären Jahresabschluss grundsätzlich ausschließt. Die Beurteilung, unter welchen Voraussetzungen von der Going-Concern-Prämisse abzuweichen ist, ist Gegenstand des IDW PS 270 (vgl. HFA, Fortführung der Unternehmenstätigkeit, S. 775 ff.). Die sich in diesem Falle ergebenden Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss sind IDW RS HFA 17 zu entnehmen (u. a. Bewertung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wie Umlaufvermögen (§ 270 Abs. 2 Satz 3 AktG), Aufwands- und Ertragsperiodisierung statt periodengerechter Gewinnermittlung (Primärziel der Reinvermögensbestimmung), allgemeine Bewertung der Vermögensgegenstände unter Veräußerungsgesichtspunkten; vgl. HFA, Going Concern-Prämisse, S. 40 ff.).

Für alle Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, gilt ein **eingeschränkter Wertzusammenhang**, d. h. Wertaufholungen dürfen bis maximal zu den (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorgenommen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, vgl. im Einzelnen zur Wertaufholung Teil A, Abschn. 13.3, S. 483 ff.).