

1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als unbestimmte Rechtsbegriffe

Das Handelsrecht verweist, wie wir gesehen haben, häufig auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung; dem Charakter dieser Verweise nach versteht der Gesetzgeber unter diesen Grundsätzen eine Art *übergeordnete, letztgültige Beurteilungsinstanz*. Gibt es Auslegungsprobleme einzelner gesetzlicher Vorschriften, bilden die GoB die (einzig) gültige Messlatte, sie zu entscheiden.

Ein solches Vorgehen könnte auf den ersten Blick undurchsichtig und geheimnisvoll, zudem als eine Art »Drückebergerei« vor einer umfassenden gesetzlichen Regelung der Rechnungslegungs-Realität erscheinen. Dieser Eindruck täuscht jedoch: Zum einen ist die Formulierung von Rahmengrundsätzen – als so genannte unbestimmte Rechtsbegriffe – für einen Juristen nichts Ungewöhnliches, zum anderen wäre ein funktionierendes Rechnungslegungsrecht ohne die Generalnorm der GoB-Entscheidung (»Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen« – § 243 Abs. 1 HGB) (kaum) nicht denkbar:

- *Komplexitätsproblem*: Wollte man alle denkbaren Regelungsbedarfe im Gesetz erfassen, würde dieses einen enzyklopädischen Umfang erreichen, auf jeden Fall aber nicht mehr überschaubar und von den Adressaten des Rechts (Unternehmen, Unternehmensbeteiligte, Verbraucher, Staat) kaum noch nutzbar sein.
- *Flexibilitätsproblem*: So wie sich die Informationsinteressen der Adressaten oder auch die Zusammensetzung dieser Informationsempfänger ändern, müssen sich auch die Rechnungslegungsvorschriften ändern. Eine gesetzliche Festschreibung aller Details würde somit einen immensen Pflegeaufwand des Regelwerks bedingen. Beim Verweis auf den unbestimmten Rechtsbegriff GoB reichen dagegen vergleichsweise geringe Modifikationen aus. Ein gutes Beispiel sind die umwälzenden Änderungen der Buchungstechnik: »Die Handelsbücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch ... auf Datenträgern geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen« (§ 239 Abs. 4 HGB).
- *Kompetenzproblem*: Selbst wenn der Gesetzgeber dies wollte, könnte er aufgrund mangelnder Kompetenz und Kapazität nicht jedes Detail abschließend und konsistent lösen. Wenn man bedenkt, wie viele Fachleute heute damit befasst sind, die handelsrechtlichen Bestimmungen auszulegen und zu präzisieren, von Richtern vor Handelsgerichten über Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und deren Standesorganisationen bis hin zu Hochschullehrern, wäre es absolut illusorisch anzunehmen, diese Aufgabe mit der geringen Zahl zuständiger Beamten selbst lösen zu können.

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind aus diesen Überlegungen heraus weder zufällig als Generalnorm für die gesamte externe Rech-

Warum gibt es die GoB?

Je mehr Detailregelungen,
desto komplexer und
änderungsintensiver das
Regelwerk

nungslegung vorgegeben worden, noch ist ihre Funktion als Garant eines trotz unterschiedlicher Informationsinteressen, sich wandelnder Informationsbedürfnisse der Rechnungslegungsadressaten, sich ändernder Gewichte ihres Einflusses und nicht zuletzt massiver Veränderungen der Informationserfassungs- und -verarbeitungstechnik weiter funktionierenden externen Rechnungswesens zu überschätzen.

2. Quellen der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind quasi die Spielregeln, nach denen die externe Rechnungslegung von Unternehmen in marktwirtschaftlich organisierten Volkswirtschaften abläuft. Woher kommen nun diese Spielregeln?

Um diese Frage zu beantworten, kann man zwei verschiedene Ansätze wählen: Den induktiven oder den deduktiven Weg. Der *induktive* Weg setzt an der Beobachtung des Verhaltens der Bilanzierenden, dem »Brauch ehrbarer Kaufleute« an. Die Regeln, nach denen sich »ehrbare Kaufleute« bewusst oder intuitiv richten, können dann Grundlage für die Rechnungslegung aller Kaufleute werden. Diese Vorgehensweise birgt jedoch die Gefahr eines Zirkelschlusses in sich: Welcher Kaufmann ist ehrbar? Die Antwort auf diese Frage muss lauten: (Auch) der, der die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anwendet. Wie aber kann man ehrbare Kaufleute finden, wenn man die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung noch nicht definiert hat?

Der *deduktive* Weg setzt genau umgekehrt an: Es wird gefragt, welche Zwecke die Rechnungslegung allgemein erfüllen soll. Dazu gehört neben dem bereits zitierten Gläubigerschutz beispielsweise auch die Wahrung der Interessen von Kleinanlegern oder die Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der Finanzmärkte. Aus diesen Zwecken können dann Vorschriften für die Rechnungslegung abgeleitet werden, eben die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.

In der Vergangenheit haben sich die GoB sowohl aus einem induktiven Verständnis des Kaufmannsbrauchs abgeleitet, als auch aus einer deduktiven Vorgehensweise. Es ist heute nicht mehr eindeutig zu klären, welche Vorgehensweise letztlich stärker zur Entstehung der GoB beigetragen hat. Wenn es darum geht, neue Verfahren im Rechnungswesen als GoB-konform zu charakterisieren, dann ist jedoch – um der genannten Gefahr eines Zirkelschlusses aus dem Weg zu gehen – der deduktive Weg vorzuziehen.

Dass die Weiterentwicklung der GoB und die Klassifizierung von Neuentwicklungen im externen Rechnungswesen auch heute noch von Relevanz sind, zeigt nicht zuletzt auch die Diskussion um die Einführung elektronischer Buchführungstechniken. So war beispielsweise bis in die siebziger Jahre nur eine konventionelle Form der EDV-Buchführung möglich, in der Geschäftsvorfälle erfasst, verbucht und als Ausdruck archiviert wurden. Erst Ende der siebziger Jahre wurde die so genannte »Speicher-

Die GoB können grundsätzlich auf einem induktiven oder einem deduktiven Weg bestimmt werden

Beide Wege wurden in der Vergangenheit beschritten

buchführung« als GoB-konform klassifiziert: Die Geschäftsvorfälle werden dabei erfasst und gespeichert, aber erst bei Bedarf verarbeitet (z.B. zum Jahresabschluss) und ausgedruckt. Abweichend von der jahrhundertealten Vorgehensweise gibt es bei der Speicherbuchführung damit keine regelmäßige hand- oder maschinenschriftliche Archivierung der Geschäftsvorfälle mehr. Was für uns im Zeitalter der sich immer schneller entwickelnden Informationstechnologien als ganz normal erscheint (Eingangsdaten werden nur noch elektronisch gespeichert), relativiert sich, wenn man in Betracht zieht, dass es erst 1900 in Deutschland (wieder) erlaubt war, die Geschäftsvorfälle nicht in einem gebundenen Hauptbuch, sondern in einer Loseblattsammlung aufzuzeichnen.

Die Diskussionen über die GoB-Konformität der EDV im externen Rechnungswesen hat schließlich auch zur Entwicklung von die GoB ergänzenden »Grundsätzen ordnungsmäßiger Datenverarbeitung« geführt, auf die wir im Rahmen der Grundsätze der Dokumentation im Folgenden Abschnitt noch zu sprechen kommen.