

Als Grundannahmen oder Voraussetzungen der Rechnungslegung sind die Prinzipien der periodengerechten Erfolgsermittlung und der Unternehmensfortführung (*going concern*) zu werten. Erst durch die grundlegende Annahme, dass die Bilanzierung unter dem Gesichtspunkt der Weiterführung des Unternehmens, nicht der Liquidation (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), erfolgen soll, erhalten die Wertansätze eine Aussagekraft. Die Periodisierung (periodengerechte Erfolgsermittlung, *accrual accountings*), d. h., die Tatsache, dass Aufwendungen und Erträge unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss des Geschäftsjahres ihrer wirtschaftlichen Verursachung zu berücksichtigen sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB), unterscheidet die Bilanzierung von einer reinen zahlungsorientierten Überschussrechnung.

Die formelle Ordnungsmäßigkeit wird in den »unteren GoB« geregelt. Dazu gehört, dass grundsätzlich keine Buchung ohne Beleg erfolgen darf, um die Korrektheit der Buchung prüfen zu können. Die Belege müssen vollständig, zeitgerecht und geordnet erfasst und aufbewahrt werden (6 Jahre für Belege, 10 Jahre für Bilanzen etc.).

Die materielle Ordnungsmäßigkeit regeln die »oberen GoB«, die in sog. »Rahmengrundsätze« und »ergänzende Grundsätze« unterteilt werden (vgl. Abb. 2.8). Zu den **Rahmengrundsätzen** zählen:

Richtigkeit und Willkürfreiheit (§ 239 Abs. 2 HGB)

Der Grundsatz der Richtigkeit besagt, dass die Bücher den Tatsachen entsprechend und gemäß den übrigen GoB geführt werden müssen. Dazu gehört, dass die einzelnen Posten der Bilanz und GuV den Tatbeständen entsprechend bezeichnet werden müssen. Hier zeigt sich deutlich die Interdependenz der einzelnen GoB, da die Richtigkeit eines Wertes nur unter Zuhilfenahme anderer Grundsätze (z. B. Abgrenzungsgrundsätze) beurteilt werden kann. Dabei muss die Übereinstimmung der Sachverhalte mit der Buchführung objektiv, d. h. auch von anderen Personen nachprüfbar sein. Werden Schätzwerte verwendet, soll deutlich werden, dass diese innerhalb von objektiv bestimmbar Grenzen liegen.

Der Grundsatz der Richtigkeit wird durch den Grundsatz der Willkürfreiheit ergänzt, welcher besagt, dass sich der Bilanzierende bei vorgenommenen Schätzungen an den wahrscheinlichsten Annahmen zu orientieren hat. Der Grundsatz der Willkürfreiheit verlangt zudem, dass Bilanzmanipulationen unterbleiben müssen.

Grundsatz der Klarheit

Der Grundsatz der Klarheit bezieht sich auf die Qualität der äußeren Gestaltung, also die Form der Aufzeichnungen in der Buchführung sowie im Jahresabschluss. Er verlangt, die einzelnen Geschäftsvorfälle, Bilanzposten und Erfolgsbestandteile der Art nach eindeutig zu bezeichnen und so zu ordnen, dass die Bücher und Abschlüsse verständlich und übersichtlich sind und somit keine Irreführung Dritter zustande kommt. Von der Forderung nach Klarheit ist insbesondere die Gliederung von Bilanz (§ 266 HGB) und GuV (§ 275 HGB) betroffen. In diesem Zusammenhang ist es wichtig, dass die Forderung nach Klarheit nicht mit der Forderung nach Richtigkeit verwechselt wird. So ist beispielsweise der Ausweis von Wertpapieren unter einem zusammengefassten Posten »Wertpapiere und Bankbestand« zwar richtig, der Forderung nach Klarheit wird in diesem Fall aber nicht nachgekommen, da hier keine Trennung des Wertpapierbestandes vom Bankbestand möglich ist.

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).

Coenenberg, A./Haller, A./Mattner, G./Schultze, W: Einführung in das Rechnungswesen – Grundlagen der Buchführung und Bilanzierung; Schäffer/Pöschel

die grundsätzlich auch die Buchführung selbst, vorwiegend jedoch die Gestaltung und Aufstellung des Jahresabschlusses betreffen und überwiegend materiellen, aber auch formellen Charakter besitzen. Durch die Novellierung des HGB im Zuge der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie sind die wichtigsten Grundsätze zur Rechnungslegung in § 252 HGB kodifiziert. Darüber hinaus besitzen Detailregelungen in speziellen Gesetzen für bestimmte Rechtsformen ergänzenden Charakter. Hierzu zählen insbesondere die Regelungen des AktG in den §§ 150, 152 und 158 sowie des GmbHG in § 42. Die Verpflichtung, Rechenschaft zu legen, d. h. gegenüber bestimmten Adressaten nachprüfbares Wissen zu liefern, hat zu den folgenden Grundsätzen der Buchführung und Bilanzierung geführt (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung, § 252 HGB Rn. 1 ff.; Mellerowicz/Brönnner, Rechnungslegung, S. 65 ff.; Steinbach, Rechnungslegungsvorschriften, S. 61; Streim, Bilanzierung, S. 74 ff.; IDW, WP-Handbuch 06 I, S. 251 ff.):

└ (1) **Der Grundsatz der Klarheit.** Entsprechend diesem Grundsatz, der in § 243 Abs. 2 HGB kodifiziert ist, hat der Jahresabschluss bestimmten formalen Gliederungs- und Gestaltungsprinzipien zu entsprechen. Klarheit erstreckt sich sowohl auf das Gesamtbild des Jahresabschlusses (Postulat der Übersichtlichkeit) als auch auf dessen Details. Bezüglich der einzelnen Positionen bedeutet Klarheit:

- klare Postengliederung innerhalb und zwischen den Bestands- und Erfolgsgrößen;
- zutreffende und eindeutige Postenbenennung durch Anwendung der gesetzlichen Bezeichnungen;
- Beachtung des Brutto-Prinzips durch grundsätzliches Saldierungs- bzw. Verrechnungsverbot (Ausnahmen: Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich zur Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristigen Verpflichtungen dienen, sind nach § 246 Abs. 1 HGB mit diesen Schulden zu verrechnen, vgl. Teil A, Abschn. 13.7.2, S. 523; Verrechnungsmöglichkeit von aktiven mit passiven latenten Steuern nach §§ 274 Abs. 1, 306 HGB);
- Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter (Aufweichungen durch: Festbewertung nach § 240 Abs. 3 HGB, Verbrauchsfolgeverfahren nach § 256 HGB, Sammelbewertung nach § 240 Abs. 4 HGB, Bildung von Bewertungseinheiten nach § 254 HGB; zur Behandlung von Vorräten s. Teil A, Abschn. 11.2.2, S. 408 ff.; zur Behandlung von Bewertungseinheiten s. Teil A, Abschn. 7.2.9, S. 285 ff.).

Diese Forderungen sind teilweise gesetzlich fixiert. Für alle Rechtsformen verbindlich müssen die Vorschriften der §§ 246 Abs. 2; 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB angewendet werden. Kapitalgesellschaften haben zusätzlich die Vorschriften der §§ 265, 266, 268, 272, 275, 277 HGB zu beachten.