

§ 2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Überblick/Lernziele:

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bezeichnen die Gesamtheit derjenigen anzuwendenden Normen, die beide gesetzlichen Jahresabschlussaufgaben konkretisieren.

Nach dem Durcharbeiten des Vorlesungsabschnittes sollten Sie in der Lage sein,

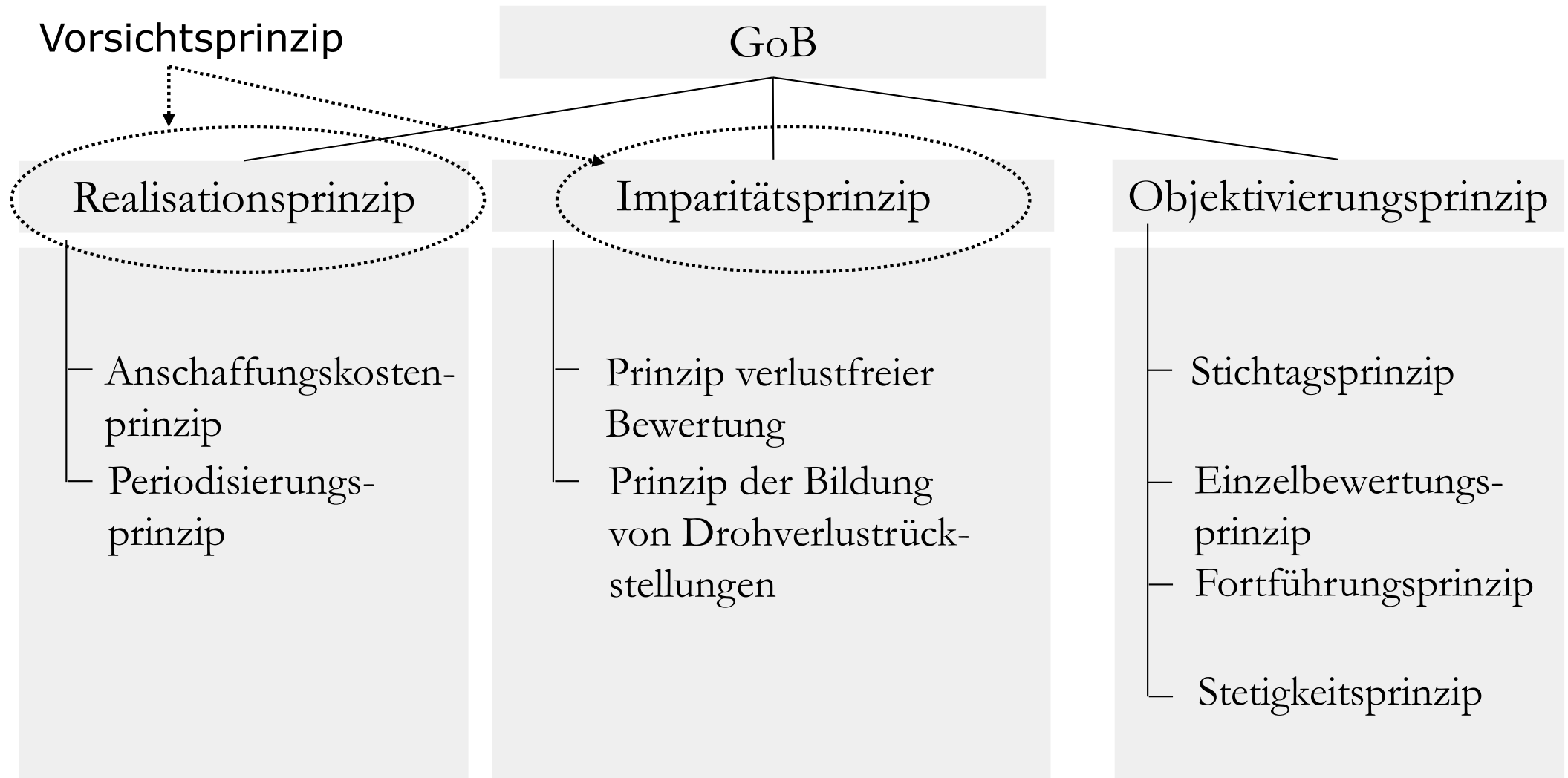
- rechtliche Grundlagen zur Erstellung von Inventar, Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung anzuführen;
- die Generalklausel des § 243 Abs. 1 HGB zu erläutern;
- Inhalt und Bedeutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung darzustellen;
- einzelne wichtige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung anzuführen und zu diskutieren, insbesondere das Vorsichtsprinzip, das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip.

Die Generalnorm des § 243 Abs. 1 HGB

Der Gesetzgeber regelt in Form von Verweisen „generalnormartig“ die Einzelheiten zur Rechnungslegung: „Der Jahresabschluss ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen“ (§ 243 Abs. 1 HGB).

- Kennzeichen von Generalklauseln: geringerer Präzisionsgrad, weiterer Geltungsbereich, geringere Bindungswirkung.
- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind eine solche Generalklausel; sie dient der Verhaltenssteuerung der Rechnungslegenden.
- Man unterscheidet hierbei kodifizierte und nicht kodifizierte GoB:
 - *Bsp. kodifizierter GoB*: Vorsichtsprinzip, Realisationsprinzip, Imparitätsprinzip (alle: § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).
 - *Bsp. nicht kodifizierter GoB*: Prinzip wirtschaftlicher Betrachtungsweise.

Systematisierung von GoB



Das Realisationsprinzip I

Das Gesetz fordert, dass Gewinne nur dann berücksichtigt werden dürfen, wenn sie „realisiert“ sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

- Das Realisationsprinzip ist ein Folgeprinzip des Vorsichtsprinzips (Es ist vorsichtig zu bewerten; § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).
 - Eine Vermögensmehrung beim Kaufmann findet grundsätzlich statt bei Lieferung und Leistung.
 - Der Gewinn muss „so gut wie sicher“ sein; bloße Hoffnungen und Erwartungen reichen nicht aus.
 - *Werterhöhungen* am ruhenden Vermögen werden daher grundsätzlich nicht berücksichtigt.
 - Das Realisationsprinzip ist als Ausdruck vorsichtiger Gewinnermittlung das zentrale Bilanzierungsprinzip für Ansatz und Bewertung.
-

Beispiel zum Realisationsprinzip

- (1) Erwerb von Handelsware für 10.000 €.
- (2) Erwarteter Erlös aus der Veräußerung nach dem Stichtag 13.000 €.
- (3) Tatsächlich erzielter Erlös 15.000 €.

→ Das Realisationsprinzip verhindert den Ausweis des erwarteten Gewinns von 3.000 € (unrealisierter Gewinn).

→ Erst nachdem eine Forderung in Höhe von 15.000 € entstanden ist, findet der "Wertsprung" statt: An die Stelle von Waren im Wert von 10.000 € tritt die Forderung von 15.000 €, und die Vermögensmehrung von 5.000 € ist realisierter Gewinn.

→ Fließen später liquide Mittel zu, so ist dies erfolgsneutral: An die Stelle der Forderung treten die liquiden Mittel.

Das Realisationsprinzip II

Einnahmen, die einem späteren Umsatz zuzurechnen sind, bleiben durch Passivierung erfolgsneutral bis zum Umsatzzeitpunkt.

Bsp.: Kundenanzahlung (50) für die Maschine, die in 02 zum Preis von 100 verkauft werden soll.

Bilanz zum 31.12.00

Maschine	70	Kapital	70
----------	----	---------	----

Bilanz zum 31.12.01

Maschine	70	Kapital	70
Kasse	50	Anzahlung	50

Buchungssatz in 01: Kasse an erhaltene Anzahlung 50

Das Realisationsprinzip III

Fortsetzung Bsp. Kundenanzahlungen:

Bilanz zum 31.12.02

Kasse	100	Kapital	70
		JÜ	30

GuV 01.01.02-31.12.02

div. Aufw.	70	Erlöse	100
JÜ	30		

Buchungssatz in 02:

erh. Anzahlung	50	an	Umsatzerlöse	100
Kasse	50			
div. Aufwendungen		an	Maschine	70

Das Realisationsprinzip IV

Ausgaben, die vor einem Umsatz erfolgen, sind durch Aktivierung und als Aufwand den durch sie alimentierten Erträgen gegenüberzustellen (Alimentationsformel).

Bsp. Anlagenkauf einer Maschine (ND 5 Jahre) zum Preis von 100:

Bilanz 31.12.00

Kasse	200	Kapital	200
-------	-----	---------	-----

Bilanz 31.12.01

Maschine	100	Kapital	200
Kasse	100		

Buchungssatz in 01: Maschine an Kasse 100

Das Realisationsprinzip V

Fortsetzung Bsp. Anlagenkauf, Umsatzerlöse aus Produktion seien 100:

Bilanz 31.12.02			
Maschine	80	Kapital	200
Kasse	200	JÜ	80

GuV 01.01.02-31.12.02			
Absch. Maschine	20	Erlöse	100
JÜ	80		

Buchungssatz in 02:

Kasse	100	an	Umsatzerlöse	100
Abschreibung	20	an	Maschine	20

Das Realisationsprinzip VI

Einnahmen aus Umsätzen, die später zufließen, sind Ertrag und bis zum Zuflusszeitpunkt zu aktivieren.

Bsp. Forderung aus Warenlieferung (Verkauf der Maschine zu 100):

Bilanz 31.12.01

Forderung	100	Kapital	70
		JÜ	30

GuV 01.01.01-31.12.01

div. Aufw.	70	Erlöse	100
JÜ	30		

Buchungssatz in 01: Forderung an Umsatzerlöse 100
Aufwand an Maschine 70

Das Realisationsprinzip VII

Fortsetzung Bsp. Forderung aus Warenlieferung wird beglichen:

Bilanz 31.12.02			
Kasse	100	Kapital	100

Buchungssatz in 02: Kasse an Forderung 100

Das Realisationsprinzip VIII

Zukünftige Ausgaben, die auf realisierten Umsätzen lasten, sind als Aufwand im Umsatzzeitpunkt (bis zum Zeitpunkt des Abflusses) zu passivieren.

Bsp. Gewährleistungsverpflichtung aus dem Verkauf der Maschine:

Bilanz 31.12.01

Forderung	100	Kapital	70
		Rückst.	20
		JÜ	10

GuV 01.01.01-31.12.01

div. Aufw.	70	Erlöse	100
RSt-Aufw.	20		
JÜ	10		

Buchungssatz in 01: Forderung an
 Aufwand an
 Aufwand an

Umsatzerlöse 100
 Maschine 70
 Rückstellung 20

Das Realisationsprinzip IX

Fortsetzung Bsp. Gewährleistungsverpflichtung muss erfüllt werden:

Bilanz 31.12.02			
Kasse	80	Kapital	80

Buchungssatz in 02:

Kasse	an	Forderung	100
Rückstellung	an	Kasse	20

Das Realisationsprinzip X

Einnahmen und Ausgaben, die nicht durch Umsätze induziert sind, also nicht zu Ertrag oder Aufwand werden, berühren nur die Bilanz

Bsp. Aufnahme und Tilgung eines Kredites (50)

Bilanz 31.12.00			
Div. Aktiva		Kapital	
100		100	

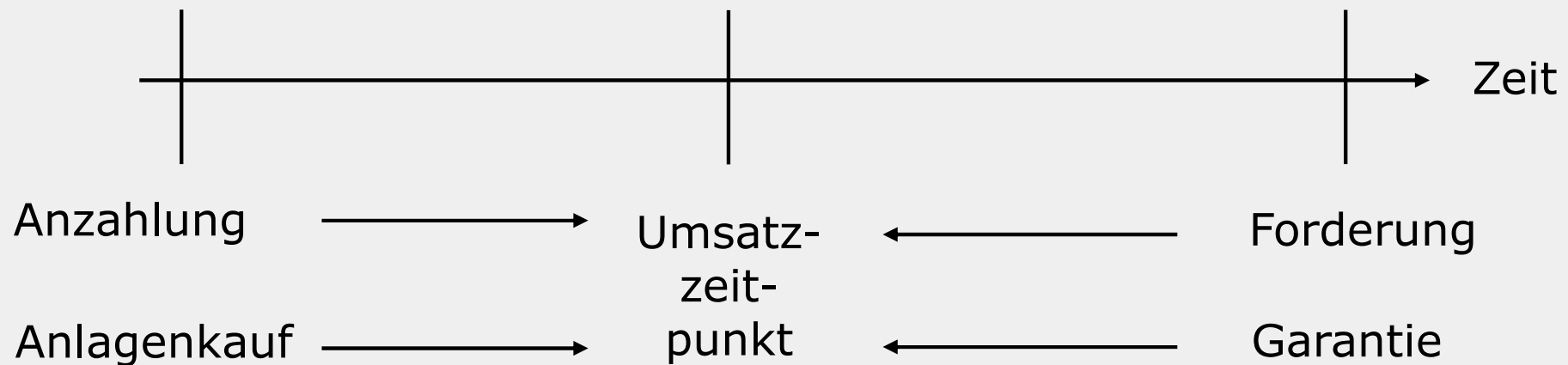
Bilanz 31.12.01			
Div. Aktiva		Kapital	
100		100	
Bank	50	Verb.	50

Buchungssatz in 01: Bank an Verb. 50

Aufnahme des Fremdkapitals berührt nicht den Erfolg der Unternehmung

Realisationsprinzip XI

Als umfassendes Ansatz- und Bewertungsprinzip transformiert das Realisationsprinzip „Ausgaben und Einnahmen in Aufwendungen und Erträge“.



Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte

Realisationsprinzip XII

Aus dem Realisationsprinzip wird der Grundsatz der Nichtbilanzierung von schwebenden Geschäften abgeleitet.

- Schwebende Geschäfte sind zweiseitig verpflichtende Verträge, die auf Leistungsaustausch gerichtet sind und die von dem zur Sachleistung verpflichtenden Vertragspartner noch nicht erfüllt wurden (Bsp.: langfristiger Mietvertrag).
- Der Schwebezustand beginnt mit Vertragsabschluss und endet mit der Erfüllung durch den zur Lieferung oder Leistung Verpflichteten.
- Ein Ansatz in der Bilanz unterbleibt, obwohl zivilrechtlich bereits Rechte (z.B. auf Nutzung der Wohnung) und Verbindlichkeiten (z.B. zur Mietzahlung) bestehen.
- Die Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte verhindert den Ausweis unsicherer Erträge und folgt damit dem Realisationsprinzip.
- Während des Schwebezustands besteht eine (widerlegbare) Ausgeglichenheitsvermutung, dass sich Rechte und Pflichten wertmäßig entsprechen.

Realisationsprinzip XIII

- Umfassende Regelung des Bilanzansatzes von Aktiva und Passiva.
- Ergänzung und Einschränkung durch das Objektivierungsprinzip:
 - dient der Rechtssicherheit;
 - Abwehr rein subjektiver Werte.
- Zudem Einschränkung durch das Imparitätsprinzip (vgl. nachfolgende Folien).

Imparitätsprinzip: Inhalt und Zielsetzung

- Auch das Imparitätsprinzip ist ein Folgeprinzip des Vorsichtsprinzips:
Nach dem Gesetz „sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen“ (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).
- Imparitätsprinzip soll Ausschüttungen und Entnahmen verhindern, die im Verlustfall nicht mehr rückgängig gemacht werden können.
- Besondere Relevanz erlangt es bei haftungsbeschränkten Unternehmen:
 - Einmal getätigte Ausschüttungen z.B. einer AG oder GmbH können im Regelfall nicht mehr rückgängig gemacht werden.
 - Dieses Kapital kann dann u.U. zur Deckung eines zukünftigen Verlustes, der heute schon absehbar ist, fehlen.

Imparitätsprinzip II: Beispiel für Verlustdeckung

- Gegeben sei eine GmbH mit Eigenkapital 50 und Fremdkapital 50:
 - Die GmbH investiert die liquiden Mittel von 100 in Wertpapiere der Benz AG, die sie innerhalb des Geschäftsjahres gewinnbringend für 200 verkauft.
 - Danach investiert sie im selben Jahr liquide Mittel von 100 in Wertpapiere der FlowTax AG. Zum Bilanzstichtag erfährt die GmbH, dass das Unternehmen, dessen Aktien gekauft wurden, wohl Insolvenz anmelden wird.

Bilanz 01.01.01

Kasse	100	Eigenkapital 50
		Fremdkapital 50

Bilanz 31.12.01

Kasse	100	Eigenkapital 50
Wertpapier	100	Fremdkapital 50
		??? 100

Imparitätsprinzip III: Fortsetzung Beispiel für Verlustdeckung

- Auswirkungen ohne Imparitätsprinzip:
 - Der Gewinn von 100 aus dem Verkauf der ersten Wertpapiere ist realisiert.
 - Der Totalverlust von 100 aus der zweiter Investition ist noch nicht realisiert, aber schon entstanden.
 - Unter alleiniger Geltung des Realisationsprinzips ist lediglich ein Gewinn von 100 realisiert, der somit ausgeschüttet werden dürfte und dann nicht mehr zur Deckung des zukünftigen Verlustes von 100 zur Verfügung steht.

Bilanz 31.12.01

Kasse	100	Eigenkapital	50
Wertpapier	100	Fremdkapital	50
		Gewinn	100

Bilanz nach Ausschüttung

Wertpapier	100	Eigenkapital	50
(tats. Wert 0)		Fremdkapital	50

Imparitätsprinzip IV: Fortsetzung Beispiel für Verlustdeckung

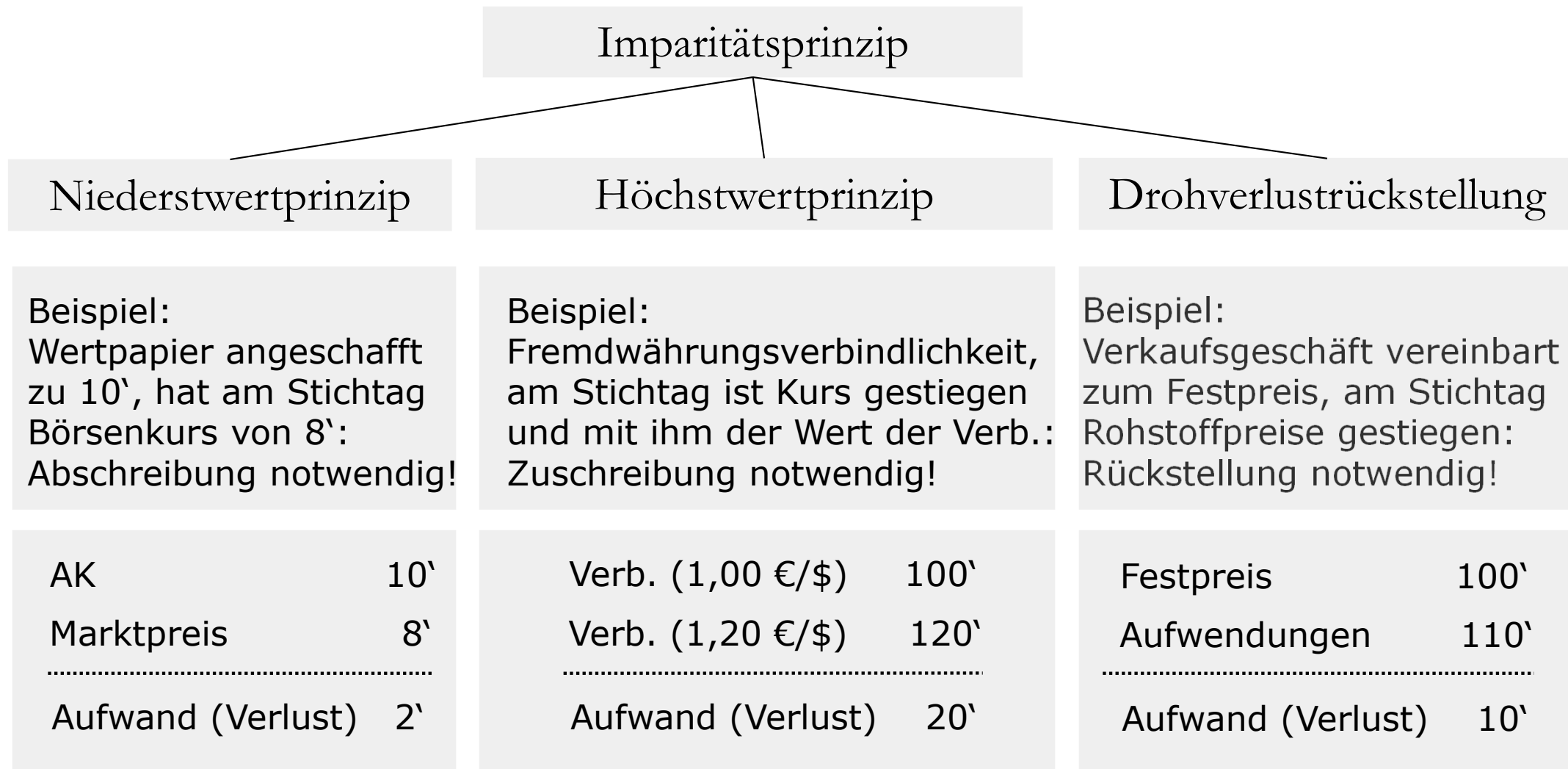
- Auswirkungen mit Imparitätsprinzip:
 - Der Gewinn von 100 aus dem Verkauf der ersten Wertpapiere ist realisiert.
 - Der Totalverlust von 100 ist schon so gut wie sicher entstanden.
 - Gemäß dem Imparitätsprinzip steht dem Verkaufsgewinn in der GuV nun ein Verlust aus der Abschreibung des wertlosen Wertpapiers gegenüber.
 - Das Imparitätsprinzip wirkt in Höhe der Abschreibung als Ausschüttungssperre: Im nächsten Jahr stehen diese Mittel zur Deckung des Verlustes zur Verfügung.

Bilanz 31.12.01

Kasse	100	Eigenkapital 50
		Fremdkapital 50

GuV 01.01.01-31.12.01

Abschreibung 100	Verkaufsgewinn 100
Gewinn/Verlust 0	

Imparitätsprinzip V: Ausprägungen

Imparitätsprinzip VI: Begrenzung der Reichweite des Imparitätsprinzips

- Das Imparitätsprinzip gilt nicht für alle denkbaren zukünftigen Verluste.
- So wird das Imparitätsprinzip durch das Stichtagsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) konkretisiert:
 - Erfassung nur derjenigen Risiken und Verluste, die aus vorhandenen Aktiva, Passiva oder schwebenden Geschäften drohen;
 - Berücksichtigung werterhellender Tatsachen:
Ursache vor und Bekanntwerden nach dem Bilanzstichtag
(explizit in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB genannt),
Bsp.: mangelnde Bonität des Schuldners bei Forderungen;
 - keine Erfassung wertbegründender Tatsachen:
Ursache und Bekanntwerden nach dem Bilanzstichtag,
Bsp.: Eintritt eines Schadensereignisses.

Zusammenfassung

- Zweck der GoB ist die vorsichtige Ermittlung eines umsatzgebundenen, verlustantizipierenden und objektivierten Gewinns.
- Das Realisationsprinzip regelt umfassend Bilanzansatz und Bilanzbewertung. Es bewirkt somit, dass der Gewinn eine „so gut wie sichere“ Vermögensmehrung in verfügbarer Form ist.
- Das Imparitätsprinzip präzisiert demgegenüber eine andere wichtige Eigenschaft des Gewinns, nämlich die Verlustantizipation:
Verluste, die „entstanden“ sind, müssen – anders als Gewinn – zum Abschlussstichtag berücksichtigt werden.