

1 Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung

1.1 Funktionen der handelsrechtlichen Rechnungslegung

Unter den Begriff der Rechnungslegung werden alle verpflichtenden (und ggf. freiwilligen) primär monetären, also mit Geldeinheiten bezifferten Abbildungen von Unternehmen gefasst, die an externe Adressaten – wie Anteilseigner, Fremdkapitalgeber, Steuerbehörden usw. – gerichtet sind. Die Daten stammen aus dem Rechnungswesen, wobei die Rechnungslegung auch als externes Rechnungswesen bezeichnet wird. Dem internen Rechnungswesen werden Instrumente wie die Kosten- und Leistungs-(Erlös-)rechnung zugerechnet, die primär der Unterstützung der Unternehmensführung mit Blick auf Entscheidungen oder Verhaltensbeeinflussungen dienen. Die Abgrenzung verliert an Trennschärfe, weil auch die externen Daten für die zielorientierte Steuerung von Unternehmen relevant sind und das interne Rechnungswesen ebenfalls umfangreiche Daten für die Rechnungslegung liefern muss.

Rechnungslegung

In Deutschland ist die pflichtgemäße Rechnungslegung primär im Handelsgesetz geregelt; hinzukommen ergänzend oder mit entsprechenden Verweisen die steuerrechtlichen Vorschriften sowie börsenzugangs-, rechtsform-, größen- oder branchenspezifische Regelungen.

Im Zentrum der pflichtgemäßen Rechnungslegung steht der ordentliche Jahresabschluss, der bei Unternehmen, die am regulierten Kapitalmarkt gehandelt werden, um eine ordentliche unterjährige Berichterstattung zu ergänzen ist. Hinzu kommt eine Fülle von Rechnungen, die aufgrund spezieller Anlässe, wie z. B. Verschmelzungen oder Erbschaften, zu erstellen sind.

Jahresabschluss

Das Handelsrecht erklärt an keiner Stelle explizit das Ziel oder das Zielsystem der Jahresabschlusserstellung. Abgeleitet aus den Gene-

ralnormen in § 238 Abs. 1 S. 1 und 2 HGB (Generalnorm für die Buchführung), § 243 Abs. 1 HGB (Generalnorm für den Jahresabschluss von Einzelkaufleuten und Personenhandelsgesellschaften) sowie § 264 Abs. 2 S. 1 HGB (Generalnorm für Kapitalgesellschaften) werden traditionell

- die Dokumentation der Geschäftsvorfälle,
- die Gewinnermittlungsfunktion für die Ausschüttungsbemessung und
- die Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung gegenüber den am Unternehmen beteiligten Gruppen

als Hauptaufgaben des Jahresabschlusses angesehen.

Dokumenta-
tionsfunktion

Die Dokumentationsfunktion kann aus § 238 Abs. 1 HGB abgeleitet werden. Danach ist jeder Kaufmann¹ verpflichtet, „Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.“ In diesem Sinne ist unter Dokumentation zum einen die Buchführungspflicht, die ein übersichtliches, vollständiges, richtiges und systematisches Aufschreiben und Festhalten von Geschäftsvorfällen erfordert, zu subsumieren. Zum anderen erfüllt die Dokumentation eine präventive Wirkung als Beweisfunktion, weil Unterschlagungen (dolose Handlungen) durch das Management aufgrund der Nachprüfbarkeit der Aufzeichnungen verhindert oder zumindest erschwert werden. Die Aufzeichnungen können zur Beweissicherung im Streitfall herangezogen werden.² Insbesondere die strafrechtlichen Vorschriften verdeutlichen die Dokumentationsfunktion des Jahresabschlusses (§§ 283 und 283b StGB).

¹ Nach § 241a HGB existiert für Kleinstunternehmen von Einzelkaufleuten eine Befreiung von der Buchführungspflicht.

² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 92 f.

Im Rahmen der Jahresabschlusserstellung wird unter anderem der **Gewinn ermittelt, der die Basis für die Bemessung der Ausschüttungen** an Gesellschafter und Aktionäre bildet. Vor allem bei Kapitalgesellschaften muss aufgrund der Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen zum Schutze der Gläubiger sichergestellt sein, dass die Haftungssubstanz nicht durch Ausschüttungen verringert wird, die über den Bilanzgewinn hinausgehen. Aus diesem Grunde wurden mit dem BilMoG Ausschüttungssperren bei Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, bei Aktivierung latenter Steuern und bei Aktivierung von Vermögensgegenständen im Sinn des § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB, die der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen und ähnlichen Verpflichtungen dienen, eingeführt (§ 268 Abs. 8 HGB). Der Jahresabschluss ist ein Instrument, mit dessen Hilfe die Höhe des Gewinns nach allgemein verbindlichen Normen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GoB)³ ermittelt wird.

Gewinn-
ermittlungs-
funktion

Zum Zwecke der Sicherung des Unternehmensbestandes erfolgt die Gewinnermittlung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und unter Beachtung von Liquiditäts- und Substanzerhaltungsrestriktionen. Das Problem, welcher Gewinn entnommen werden darf, steht im Mittelpunkt der Unternehmenserhaltungskonzeptionen. Inzwischen wurden verschiedene Konzepte wie die Nominalkapitalerhaltung, die Realkapitalerhaltung und die Substanzerhaltung entwickelt.⁴

Während Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften wegen der Vollhaftung auch mit dem Privatvermögen zumindest eines der Gesellschafter (Komplementär der oHG) frei in ihren Entscheidungen bezüglich der Ausschüttungen sind, bestehen für Kapitalgesellschaften rechtsformspezifische Ausschüttungsregelungen, die bei Aktiengesellschaften in den §§ 58 und 150 AktG und bei GmbHs in den §§ 29 und 30 GmbHG verankert sind. So besteht die Pflicht, jährlich bestimmte Beträge des Jahresergebnisses in die gesetzlichen Rücklagen zu überführen. Außerdem ist vorgeschrieben, dass vor ei-

³ Vgl. Kapitel 2.4.

⁴ Vgl. ausführlich Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, S. 1229–1265.

ner Auflösung der Gesellschaft nur der Bilanzgewinn ausgeschüttet werden darf; der Bilanzgewinn ist der nach Rücklagenbildung/-auflösung und Gewinn-/Verlustvorträgen verbleibende Jahresüberschuss.

Dementsprechend steht einer Mindestausschüttung als Ausschüttungssicherung zum Zwecke des Gesellschafterschutzes eine Höchstausschüttung als Ausschüttungsbegrenzung zum Zwecke des Gläubigerschutzes gegenüber. Es wird somit als erforderlich angesehen, dass die Eigentümer bei entsprechender Erfolgslage des Unternehmens eine angemessene Gewinnausschüttung erhalten, womit einerseits dem Jahresabschluss die Aufgabe zukommt, die Gesellschafter gegen willkürliche Gewinnkürzungen und -einbehaltungen abzusichern. Andererseits kommt dem Jahresabschluss auch die Aufgabe zu, gläubigergefährdende Ausschüttungen, die das Mindesthaftungskapital verringern könnten, zu verhindern, weil die Haftung der Eigentümer gegenüber den Gläubigern bei Kapitalgesellschaften auf das Haftungskapital beschränkt ist.

Die handelsrechtliche Gewinnfeststellung im Einzelabschluss ist aufgrund des sog. Maßgeblichkeitsgrundsatzes gem. § 5 Abs. 1 EStG – vorbehaltlich bestimmter Ausnahmen – die Basis für die steuerrechtliche Gewinnermittlung zur Bestimmung der an den Fiskus zu leistenden Zahlungen. Die Gewinnfeststellungsfunktion des Jahresabschlusses dient deshalb auch den Zwecken der Besteuerung.⁵

Rechnschafts-
legung

Die Rechenschaftslegung ergibt sich gem. § 238 Abs. 1 S. 1 HGB aus der Pflicht des Kaufmanns, die Lage seines Vermögens ersichtlich zu machen. Ebenso ist der Kaufmann gem. § 242 HGB verpflichtet, regelmäßig eine Bilanz als „einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss“ (Abs. 1) aufzustellen. Die Rechenschaftslegung der Unternehmensführung erfolgt zum einen gegenüber sich selbst und zum anderen gegenüber Dritten (Gläubigern, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmern und der Öffentlichkeit). Die Rechenschaft der Unternehmensführung vor sich selbst dient der Kontrolle getroffener Entscheidungen und hilft bei der weiteren Entscheidungsbildung (**Selbstinformation**). Der gesetzlich vorgeschriebene Zwang zur Rechenschaftslegung soll im

⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, S. 101 ff.

Sinne des Gläubigerschutzes verhindern, dass der Kaufmann durch unzureichende Informationen über Schuldendeckungsmöglichkeiten in Zahlungsschwierigkeiten gerät. Die Rechenschaftslegung ist mit der Informationsfunktion verbunden. Die mit dem Jahresabschluss präsentierten Informationen geben vor allem Kapitalgebern Rechenschaft über die Verwendung der zur Verfügung gestellten Mittel.

Dokumentation	Gewinnermittlung (auch Zahlungsbemessung)	Rechenschaft (auch Informationsfunktion)
<p>Buchführungspflicht: Übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle.</p> <p>Beweisfunktion: Dolose Handlungen werden durch Dokumentation der realen Sachverhalte verhindert oder zumindest erschwert</p>	<p>Kapitalerhaltung zur Sicherung des Unternehmensbestandes</p> <p>Ausschüttungsbemessungsfunktion Mindestausschüttung/Ausschüttungssicherung: Gesellschafterschutz Höchstausschüttung/Ausschüttungsbegrenzung: Gläubigerschutz</p> <p>Handelsbilanz (nur der Einzelabschluss!) und Steuerbilanz werden nach dem BilMoG immer mehr entkoppelt</p>	<p>Rechenschaft über die Verwendung der zur Verfügung gestellten (anvertrauten) Mittel</p> <p>Rechenschaft gegenüber sich selbst (Selbstinformation)</p> <p>Rechenschaft gegenüber Dritten, wie z.B. Gläubigern, Kunden, Lieferanten, Arbeitnehmern und Öffentlichkeit (Drittinformation)</p>

Abb. 1-1: Funktionen der Rechnungslegung im Überblick

Aufgrund der Vielfalt der am Unternehmen partizipierenden und interessierten Gruppen kann nur ein gesetzlich normierter Jahresabschluss eine zufriedenstellende Abwägung der zum Teil gegensätzlichen Interessen gewährleisten. Da der Jahresabschluss prinzipiell einen für alle Interessenten befriedigenden Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens geben soll, wird der handelsrechtliche Jahresabschluss zu einem gesetzlich vorgesehenen Informationskompromiss zwischen den verschiedenen am Unternehmen interessierten Gruppen.⁶ Das verdeutlicht die folgende Abbildung:

⁶ Vgl. Coenenberg/Haller/Mattner/Schultze, Rechnungswesen, S. 20.

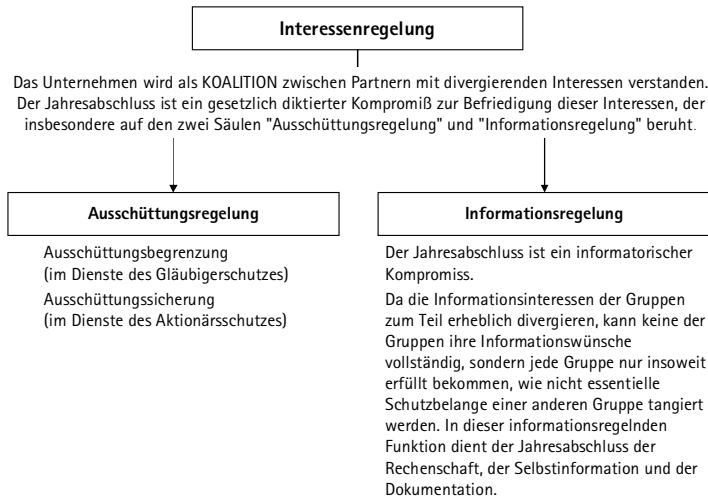


Abb. 1-2: System der Jahresabschlusszwecke

Trotz der durch den Kompromisscharakter bedingten Aussagebegrenzungen ist der Jahresabschluss ein zentrales, für viele Gruppen sogar *das* zentrale Instrument zur Unterrichtung über die wirtschaftliche Lage von Unternehmen.⁷

1.2 Rechtliche Grundlagen der Rechnungslegung

Handelsrechtliche Vorschriften zur Buchführungspflicht

gewerbliche
Tätigkeit

Gemäß § 238 Abs. 1 S. 1 HGB ist zunächst jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen. Für Kleinstunternehmen ergeben sich jedoch nach § 241a HGB Befreiungsmöglichkeiten. Kaufmann im Sinne des HGB ist jede Person, die ein Handelsgewerbe betreibt (§ 1 Abs. 1 HGB). Ein Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB jeder Gewerbebetrieb, der nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Die Definiti-

⁷ Vgl. Lachnit, Bilanzanalyse, S. 1–7.