

2. Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung

2.1 Jahresabschlusszwecke

2.1.1 Vorbemerkung

Die Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses dient keinem Selbstzweck, sondern ist Mittel zur Zweckerreichung.¹² Welche Zwecke im Einzelnen zu erreichen sind, wird im HGB nicht explizit beschreiben. Vielmehr sind die Zwecke des Jahresabschlusses aus den handelsrechtlichen Normen und den im Gesetz enthaltenen Hinweisen auf die vom Gesetzgeber beabsichtigten Zwecke abzuleiten. Da die Vorschriften zur handelsrechtlichen Rechnungslegung vom Gesetzgeber allerdings nicht detailliert formuliert werden, müssen diese wieder-um anhand der Jahresabschlusszwecke konkretisiert werden.¹³

In der Vergangenheit hat sich die Rechnungslegung zum einen für die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns und die Bemessung des steuerlich maßgeblichen Gewinns bewährt.¹⁴ Zum anderen wird der handelsrechtliche Jahresabschluss als Informationsinstrument angesehen, wobei die Informationsfunktion in die Entscheidungsunterstützungsfunktion sowie die Rechenschafts- oder auch Kontrollfunktion untergliedert wird.¹⁵ Die Informationsvermittlung und die Zahlungsbemessung stellen damit die zentralen Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung dar. Mit Umsetzung des BilMoG hat der Gesetzgeber den Informationszweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses stärker betont. Gleichzeitig wird der Jahresabschluss als Grundlage für die Ausschüttungsbemessung und die steuerliche Gewinnermittlung bewahrt.¹⁶

Daneben hat der handelsrechtliche Jahresabschluss die Aufgabe der Dokumentation zu erfüllen, welche den Hauptzweck der Buchführung darstellt.¹⁷ Abgeleitet werden kann diese aus § 238 Abs. 1 HGB, der alle Kaufleute zur Buchführung verpflichtet. Der Gesetzgeber strebt mit dieser Regelung eine übersichtliche, vollständige und für Dritte nachvollziehbare Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle an, um mithilfe des Jahresabschlusses die wirtschaftliche Lage des Unternehmens darstellen zu können. Demzufolge stellt die Dokumentation die Grundlage zur Erfüllung der Zahlungsbemessungs- und insbesondere der Informationsfunktion dar, da diese nur mittels einer

¹² Vgl. Streim (1988), S. 8.

¹³ Vgl. Leffson (1987), S. 31-35; Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 93.

¹⁴ Vgl. Blasius (2006), S. 21; Ruhnke/Simons (2012), S. 5 f.

¹⁵ Vgl. Schmidt (2007), S. 16 f.

¹⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/10067, S. 32-34.

¹⁷ Vgl. Leffson (1987), S. 45-47.

ausreichenden Dokumentation gewährleistet werden können. Des Weiteren erfüllt die Dokumentation aufgrund der Nachprüfbarkeit von Aufzeichnungen ebenfalls eine präventive Funktion.¹⁸

Folgende Abbildung stellt die Jahresabschlusszwecke zusammenfassend dar:

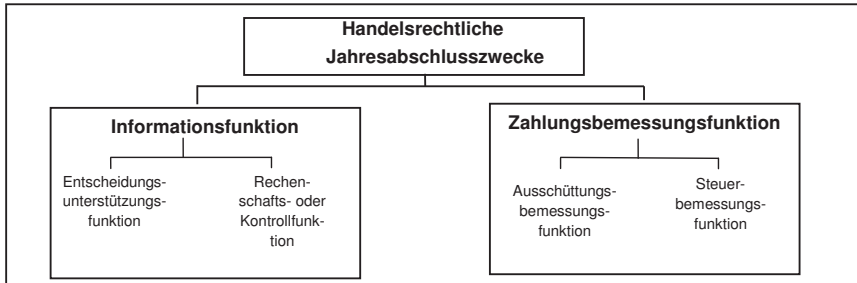


Abb. 1: Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung¹⁹

2.1.2 Informationsfunktion

Die Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses leitet sich aus den Schutzbedürfnissen bestimmter Adressaten, wie beispielsweise Anteilseigner, Kreditgeber oder Lieferanten ab. Mittels der im Jahresabschluss bereitgestellten Informationen sollen sich diese ein Bild über die Chancen und Risiken ihrer Beteiligung am Unternehmen machen können und befähigt werden, ihre wirtschaftlichen Entscheidungen bestmöglich treffen zu können. Die Informationsfunktion hat demnach die Teilfunktion der Entscheidungsnützlichkeit zu erfüllen. Diese muss, da die Adressaten ihre Entscheidungen zukunftsgerichtet treffen, prospektiv sein. Zudem sollten die im Jahresabschluss vorhandenen Informationen möglichst objektiv nachprüfbar sein, da die Informationsbedürfnisse der Adressatengruppen vielseitig und teils auch gegensätzlich sind. Der handelsrechtliche Jahresabschluss umfasst zur Erfüllung der Informationsbedürfnisse mehrere Instrumente. Dazu zählen gem. § 242 HGB eine Bilanz und eine GuV, sowie bei Kapitalgesellschaften gem. § 264 Abs. 1 HGB ein Anhang.²⁰

Ferner hat der handelsrechtliche Jahresabschluss mit der Informationsfunktion eine Rechenschafts- oder Kontrollfunktion zu erfüllen. Unter Rechenschaft wird die Offenlegung der Verwendung des anvertrauten Kapitals verstanden. Dem Adressaten soll

¹⁸ Vgl. Leffson (1987), S. 157 f.; Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 94 f.

¹⁹ In Anlehnung an Schmidt (2007), S. 17.

²⁰ Vgl. Schmidt (2007), S. 19; Coenenberg/Haller/Schultze (2014), S. 16-18.

auf diese Weise ein vollständiger und klarer Einblick in die Geschäftstätigkeit des Unternehmens gegeben werden, damit dieser den durch die Verwaltung des Kapitals erzielten Erfolg beurteilen und wiederum Investitionsentscheidungen treffen kann. Damit ist die Rechenschaft sowohl retrospektiv als auch prospektiv.²¹ Für Kapitalgesellschaften wird die Rechenschaftsfunktion zusätzlich durch § 264 Abs. 2 HGB konkretisiert. Danach hat der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln. Da dies nicht alleine durch die Aufstellung einer Bilanz und einer GuV erfüllt werden kann, kommt dem Anhang im Rahmen der Rechenschaft eine große Bedeutung zu. Mittels weiterer Informationen soll dieser die Bilanz und die GuV ergänzen, korrigieren oder entlasten.²² Die Rechenschaftsfunktion dient neben der Information externer Adressaten auch der Selbstinformation für den Rechenschaftslegenden, wodurch dieser vergangene Investitionsentscheidungen kontrollieren und zukünftige planen kann.²³

Mit dem BilMoG hat der Gesetzgeber die handelsrechtlichen Jahresabschlusszwecke nicht geändert, aber durch die Anhebung des Informationsniveaus eine Verschiebung innerhalb der Gewichtung dieser Zwecke bewirkt.²⁴ Auch lassen die umfangreichen Informations- und Erläuterungspflichten im Anhang des Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften den Schluss zu, dass der Gesetzgeber die Informationsfunktion als Hauptzweck ansieht.²⁵ Außerdem gewinnt die Informationsfunktion durch die zunehmende Internationalisierung der Unternehmen an Bedeutung.²⁶

2.1.3 Zahlungsbemessungsfunktion

Der handelsrechtliche Jahresabschluss dient neben der Informationsvermittlung zugleich dem Zweck der Zahlungsbemessung. Eine Teilfunktion davon stellt die Ausschüttungsbemessung dar.²⁷ Angesichts des im Handelsrecht stark ausgeprägten Gläubigerschutzes kommt diesem Jahresabschlusszweck eine große Bedeutung zu. Insbesondere bei Kapitalgesellschaften, deren Haftung begrenzt ist, ist eine Ausschüttungsbemessung notwendig. Ausgeschüttete Gewinne stehen im Insolvenzfall den Gläubigern nicht mehr zur Verfügung. Um die Gläubiger zu schützen, fordert der Gesetzgeber neben einer vorsichtigen Bewertung die ausschüttungsfähigen Beträge mittels Ausschüttungssperren zu begrenzen.²⁸ Für diesen Zweck wurden Ausschüt-

²¹ Vgl. Leffson (1987), S. 63 f.; Baetge/Kirsch/Solmecke (2009), S. 1213.

²² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 97.

²³ Vgl. Leffson (1987), S. 63.

²⁴ Vgl. Stützel (2011), S. 1987.

²⁵ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2014), S. 19.

²⁶ Vgl. Hoffmann/Lüdenbach (2002), S. 541.

²⁷ Vgl. Schmidt (2007), S. 16.

²⁸ Vgl. Ruhnke/Simons (2012), S. 8.

tungssperrvorschriften in den handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln festgeschrieben und ins Aktien- und GmbH-Gesetz aufgenommen.²⁹ Dazu zählen u.a. die Begrenzung der Ausschüttung auf den Bilanzgewinn nach § 57 Abs. 3 AktG oder die Regelung des § 268 Abs. 8 Satz 1 HGB zur Ausschüttungsbegrenzung bei der Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände.³⁰ Die Begrenzung der Ausschüttung auf einen Höchstbetrag dient somit der Erhaltung eines Mindesthaftungsvermögens und folglich der Kapitalerhaltung.³¹

Daneben ist die Regelung einer Mindestausschüttung Teil der Ausschüttungsbemessungsfunktion. Beispielsweise durch den Anspruch auf den Bilanzgewinn gem. § 58 Abs. 4 AktG sollen hierbei Minderheitsaktionäre vor Mehrheitsaktionären oder die Aktionäre allgemein vor Verwaltungsorganen geschützt werden. Im Rahmen der Mindestausschüttung werden den Aktionären Informationen über den tatsächlich erzielten Gewinn vermittelt, was wiederum zur Rechenschaftsfunktion beiträgt.³²

Eine weitere Teilfunktion der Zahlungsbemessung ist die Steuerbemessungsfunktion. Dem handelsrechtlichen Jahresabschluss kommt hierbei aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufgabe zu, den steuerbaren Gewinn für Zwecke der Unternehmensbesteuerung zu ermitteln. In Ausnahmefällen wird dabei von handelsrechtlichen Vorschriften abgewichen und spezielle steuerliche Vorschriften sind anzuwenden. Die Steuerbemessung erfolgt letztlich auf Basis der Steuerbilanz und nicht des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.³³

2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

2.2.1 Vorbemerkung

Im Handelsrecht existiert keine ausdrückliche Regelung zur Auslegung der handelsrechtlichen Jahresabschlusszwecke. Es lassen sich aber Grundsätze finden, die zur Erfüllung der Jahresabschlusszwecke beachtet werden müssen. So regelt der Gesetzgeber in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB, dass die Lage des Vermögens nach den GoB ersichtlich gemacht werden muss. Des Weiteren müssen Kapitalgesellschaften gem. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB das den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Beachtung der GoB vermitteln.³⁴ Mit-

²⁹ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2014), S. 19.

³⁰ Für weitere Informationen zur Ausschüttungsbegrenzung in Deutschland vgl. u.a. Franke/Hax (2004), S. 451-455 sowie Wagenhofer/Ewert (2007), S. 184-188.

³¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Solmecke (2009), S. 1213.

³² Vgl. Baetge/Kirsch/Solmecke (2009), S. 1213; Coenenberg/Haller/Schultze (2014), S. 20.

³³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 202.

³⁴ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115; Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 105.

tels der GoB können die Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung daher erfüllt werden.³⁵

Der Begriff der GoB wird im Gesetz nicht definiert. Vielmehr handelt es sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher zu interpretieren und auszulegen ist. Auch wird nur ein Teil der bestehenden GoB tatsächlich im Handelsrecht kodifiziert. Insbesondere sind diese in § 252 Abs. 1 HGB zu finden.³⁶ Die nicht kodifizierten GoB sind aus einer Vielzahl von Einzelnormen zu ermitteln.³⁷

In der Literatur existiert keine einheitliche Systematisierung der GoB. Häufig sind GoB-Systeme zu finden, die auf dem von *Leffson* beruhen, der als erster den Versuch einer Systematisierung unternommen hat.³⁸ Im Rahmen dieser Arbeit werden die GoB hinsichtlich ihres Beitrags zur Erfüllung der Informations- und Zahlungsbeimmungsfunktionen gegliedert und demzufolge in Informations- und Zahlungsbeimmungsgrundsätzen unterschieden. Abbildung 2 soll diese Systematisierung verdeutlichen. Zu beachten ist allerdings, dass einige GoB beiden Zwecken zugleich dienen und eine starre Zuordnung damit nicht möglich ist.³⁹ Die Darstellung umfasst keinesfalls alle vorhanden GoB. Dargestellt und erläutert werden nur diejenigen GoB, die durch die Neuformulierung des § 254 HGB im Rahmen des BilMoG beeinflusst werden.⁴⁰

³⁵ Vgl. *Leffson* (1987), S. 35.

³⁶ Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2012), S. 105.

³⁷ Vgl. zu den Methoden zur Ermittlung der GoB u.a. *Baetge/Kirsch/Thiele* (2012), S. 107-114 sowie *Ruhnke/Simons* (2012), S. 202-207.

³⁸ Vgl. *Coenenberg/Haller/Schultze* (2014), S. 38; zu den GoB-Systemen vgl. ausführlich *Leffson* (1987), S. 173 ff.; *Baetge/Kirsch/Thiele* (2012), S. 115-144; *Schildbach* (2013), S. 140-159.

³⁹ Vgl. *Baetge/Kirsche/Solmecke* (2009), S. 1213.

⁴⁰ Vgl. hierzu ausführlich *Solmecke* (2009), S. 123-252.

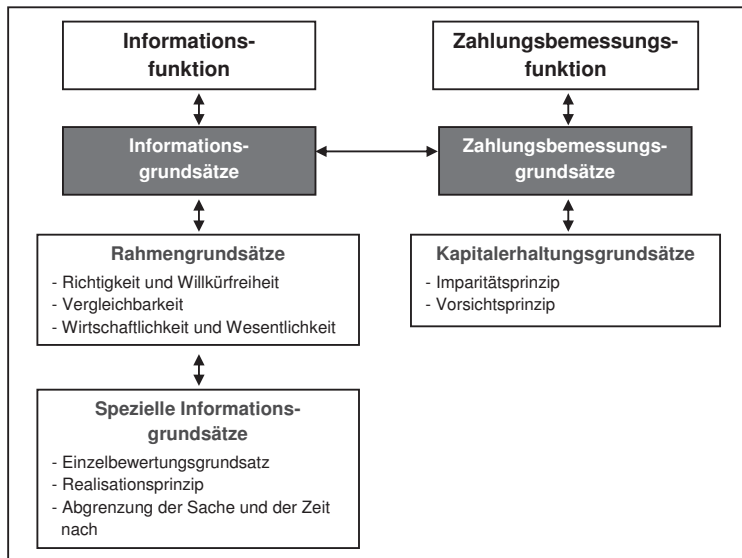


Abb. 2: GoB-System zur Erreichung der handelsrechtlichen Jahresabschlusszwecke⁴¹

2.2.2 Informationsgrundsätze

2.2.2.1 Rahmengrundsätze

Mit den Rahmengrundsätzen werden Anforderungen festgelegt, die für die Vermittlung von Informationen grundsätzlich gegeben sein müssen.

Grundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit

Die Forderung nach der Richtigkeit des Jahresabschlusses stellt wohl einen der wichtigsten GoB zur Erfüllung der Informationsfunktion dar. Würde der Jahresabschluss keine richtigen Informationen enthalten, wäre es undenkbar, damit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln. Die Adressaten wären nicht in der Lage, den durch das verwaltete Vermögen erzielten Erfolg zu beurteilen. Richtigkeit besagt in diesem Zusammenhang aber nicht absolute, sondern vielmehr relative Richtigkeit. Dies bedeutet, dass die handelsrechtlichen Normen objektiv abgebildet werden müssen, um so für sachverständige Dritte intersubjektiv nach-

⁴¹ In Anlehnung an Schmidt (2007), S. 45 und Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 144.

vollziehbar zu sein.⁴² Konkretisiert wird der Grundsatz der Richtigkeit folglich durch die Gesamtheit der GoB sowie durch die sonstigen handelsrechtlichen Normen.⁴³ Der Grundsatz der Richtigkeit wird ergänzt um den Grundsatz der Willkürfreiheit. Von Bedeutung ist dieser, wenn dem Bilanzierenden aufgrund nicht eindeutiger Normen, Ermessensspielräume verbleiben. Die Forderung nach Objektivierbarkeit kann in solchen Fällen nur erreicht werden, wenn der Bilanzierende die Spielräume nicht willkürlich ausnutzt, sondern für ihn zutreffende Annahmen zugrunde legt.⁴⁴

Grundsatz der Vergleichbarkeit

Der Grundsatz der Vergleichbarkeit lässt sich aus der Informationsfunktion ableiten. Adressaten brauchen für ihre Entscheidungen nicht nur einzelne Rechenschaftsberichte, sondern auch Informationen über die Entwicklung von Unternehmen im Zeitablauf. Ermessensspielräume und Wahlrechte können die Vergleichbarkeit stark einschränken. Daher wird der Grundsatz der Stetigkeit als Teil des Vergleichbarkeitsgrundsatzes verstanden, welcher eine willkürliche Gestaltung der Jahresabschlüsse einschränkt.⁴⁵ Unterschieden wird grundsätzlich zwischen einer formellen und einer materiellen Stetigkeit. Eine Abweichung vom Stetigkeitsgrundsatz ist nach § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Ausnahmefällen zulässig.⁴⁶

Die formale Stetigkeit ist bei Einhaltung der in § 252 Abs.1 Nr.1 HGB geforderten Bilanzidentität gegeben. Demnach haben die Wertansätze der Eröffnungsbilanz den Wertansätzen der Schlussbilanz des vorherigen Geschäftsjahres zu entsprechen. Die Bilanzidentität bezieht sich dabei sowohl auf die Bewertung als auch auf den Ansatz und den Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden.⁴⁷

Die materielle Stetigkeit umfasst zum einen den in § 246 Abs. 3 HGB zu findenden Grundsatz der Ansatzstetigkeit. Dieser stellt sicher, dass art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände oder Schulden denselben Ansatzmethoden unterliegen. Zum anderen umfasst sie den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, wonach einmal angewandte Bewertungsmethoden beizubehalten sind. Geregelt ist dieser in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB. Er soll die Vergleichbarkeit von aufeinander folgenden Jahresabschlüssen gewährleisten und verhindern, dass bei unveränderter Sachlage, die wirt-

⁴² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 117.

⁴³ Vgl. Leffson (1987), S. 201.

⁴⁴ Vgl. Baetge/Zülch, in: HdJ, Abt. I/2, Rz. 55.

⁴⁵ Vgl. Leffson (1987), S. 426 f. und 432-434.

⁴⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 120.

⁴⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 118 f.

schaftliche Lage von Unternehmen durch unterschiedliche Ausübung von Ermessensspielräumen oder Wahlrechten im Zeitablauf verändert werden kann.⁴⁸

Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit

Der handelsrechtliche Jahresabschluss hat dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit zu entsprechen. Wirtschaftlich ist dieser dann, wenn der mit der Bereitstellung einer zusätzlichen Abschlussinformation zusammenhängende Aufwand, den zusätzlichen Informationsnutzen der Adressaten nicht übersteigt. Der Informationsnutzen ist allerdings für jeden Adressaten unterschiedlich und variiert hinsichtlich der vorhandenen Vorinformationen. Zudem ist er nur schwer messbar, wodurch die Wirtschaftlichkeit kaum nachprüfbar ist.⁴⁹ Daher wird der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit durch das möglichst genormte Kriterium der Wesentlichkeit ersetzt.⁵⁰ Demnach sind Sachverhalte nur dann im Jahresabschluss zu berücksichtigen, wenn diese Einfluss auf die Entscheidung der Adressaten haben. Der Grundsatz der Wesentlichkeit ist demzufolge bei jeder Art von Informationsvermittlung zu beachten und stellt sicher, dass zwischen den Kosten der Informationsvermittlung und dem daraus resultierenden Nutzen stets ein angemessenes Verhältnis besteht.⁵¹ Die Vermittlung zu vieler Informationen erschwert dem Adressaten die Nachprüfbarkeit. Werden hingegen zu wenige Informationen vermittelt, kann dies zu falschen Entscheidungen führen.⁵² Da die Wesentlichkeit in der Praxis jedoch schwer zu bestimmen ist, werden hierfür oft quantitative Wesentlichkeitsgrenzen herangezogen.⁵³

Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit ist nicht explizit im Gesetz verankert. Wirtschaftlichkeitserwägungen finden sich aber beispielsweise in den §§ 240 Abs. 3 und 4 und 256 HGB.⁵⁴

2.2.2.2 Spezielle Informationsgrundsätze

Neben den Rahmengrundsätzen sind weitere Grundsätze zur Erfüllung der Informationsfunktion zu beachten. Hierzu zählen zum einen das Realisationsprinzip sowie die Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach. Mittels dieser GoB wird festgelegt, welche Ein- und Auszahlungen erfolgswirksam in der GuV oder er-

⁴⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 119 f.

⁴⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 123.

⁵⁰ Vgl. Baetge/Zülch, in: HdJ, Abt. I/2, Rz. 64.

⁵¹ Vgl. Leffson (1987), S. 181 f.

⁵² Vgl. Hirschberger/Leuz (2012), S. 2529 und 2531.

⁵³ Vgl. hierzu ausführlich Hirschberger/Leuz (2012), S. 2532 f.; Ruhnke/Simons (2012), S. 221.

⁵⁴ Vgl. Ruhnke/Simons (2012), S. 221.

folgsneutral in der Bilanz zu erfassen sind.⁵⁵ Des Weiteren ist der Grundsatz der Einzelbewertung zu berücksichtigen.

Grundsatz der Einzelbewertung

Der Grundsatz der Einzelbewertung ist in § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB kodifiziert. Demzufolge ist jeder Vermögensgegenstand und jede Schuld im Jahresabschluss grundsätzlich einzeln zu bewerten und Vermögensgegenstände und Schulden dürfen nicht miteinander verrechnet werden.⁵⁶ Auf diese Weise wird die Aussagekraft des Jahresabschlusses und die Objektivität der darin enthaltenden Werte erhöht.⁵⁷ Mit dem Grundsatz der Einzelbewertung wird damit ein bedeutender Beitrag zur Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen geleistet und zugleich der Rechenschaftszweck erfüllt. Damit dient dieser GoB primär der Informationsfunktion. Eine Gegenüberstellung der einzeln erfassten und bewerteten Vermögensgegenstände und Schulden dient darüber hinaus der Darlegung des Schuldendeckungspotenzials eines Unternehmens.⁵⁸ Daher wird die Einzelbewertung auch als eine wichtige Eigenschaft zur Abgrenzung einzelner Vermögensgegenstände und Schulden im Rahmen der Zahlungsbemessungsfunktion angesehen.⁵⁹ Die Ermittlung eines Gesamtwerts für ein Unternehmen auf Basis von geschätzten Zahlungsströmen könnte dies nicht gewährleisten. Aus diesem Grund darf gem. § 252 Abs. 2 HGB nur in begründeten Fällen vom Grundsatz der Einzelbewertung abgewichen werden.⁶⁰

Realisationsprinzip

Gesetzlich ist das Realisationsprinzip in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB geregelt. Es besagt, dass Gewinne erst dann berücksichtigt werden dürfen, wenn diese am Abschlussstichtag realisiert sind. Damit bewirkt das Realisationsprinzip eine periodengerechte Erfolgsermittlung und trägt zur Erfüllung der Informationsfunktion, insbesondere der Rechenschaftsfunktion bei. Daneben verhindert das Realisationsprinzip, dass noch nicht realisierte Gewinne ausgewiesen und damit ausgeschüttet werden können und dient somit der Ausschüttungsbemessungsfunktion.⁶¹

Gewinne gelten dann als realisiert, wenn der Vermögensgegenstand den Sprung zum Absatzmarkt geschafft hat. Solange dies noch nicht erfolgt ist, dürfen Vermögensgegenstände höchstens zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten ange-

⁵⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 131.

⁵⁶ Das Saldierungsgebot nach § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB ist keine unmittelbare Ausprägung des Einzelbewertungsgrundsatzes, für einen unsaldierten Ausweis bedarf es aber einer Einzelbewertung; vgl. hierzu ausführlich Ballwieser, in: Münchener Bil-Komm. 2013, § 252 HGB, Rz. 20.

⁵⁷ Vgl. Schmidt (2007), S. 34.

⁵⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 128.

⁵⁹ Vgl. Schmidt (2007), S. 34.

⁶⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 128 f.

⁶¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Solmecke (2009), S. 1213 f.

setzt werden. Als handelsrechtlicher Realisationszeitpunkt gilt der Zeitpunkt, an dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den Käufer übergeht und dieser nahezu alle Risiken übernimmt. Auf diese Weise unterstützt das Realisationsprinzip neben der periodengerechten Erfolgsermittlung zugleich eine vorsichtige Erfolgsermittlung.⁶²

Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach

Die Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach ergänzen das Realisationsprinzip und bestärken somit die Informationsfunktion. Ihre Aufgabe ist es, zur Periodisierung von Aufwendungen und zeitraumbezogenen sowie periodenfremden Erträgen beizutragen.⁶³ Beide Grundsätze sind nicht im Handelsrecht kodifiziert.⁶⁴

Mittels des Grundsatzes der Abgrenzung der Sache nach werden den Erträgen, die nach dem Realisationsprinzip zu erfassen sind, die ihnen zuzurechnenden Aufwendungen gegenübergestellt. Mit dem Grundsatz der Zeit nach wird die Periodisierung von zeitraumbezogenen Aufwendungen und Erträgen geregelt, welche zeitanteilig den einzelnen Rechnungsperioden zuzurechnen sind. Beispiele hierfür stellen Mieten oder Versicherungsprämien dar.⁶⁵ Ferner besagt dieser Grundsatz, dass periodenfremde Aufwendungen und Erträge in der Periode erfasst werden müssen, in der die Ereignisse bekannt werden, die zu diesen Erträgen und Aufwendungen geführt haben.⁶⁶

2.2.3 Zahlungsbemessungsgrundsätze

Neben der Informationsfunktion hat der handelsrechtliche Jahresabschluss die Zahlungsbemessungsfunktion zu erfüllen. Um dies zu gewährleisten, sind bestimmte Kapitalerhaltungsgrundsätze zu beachten. Auch die Informationsgrundsätze, insbesondere das Realisationsprinzip, beinhalten Komponenten, die der Zahlungsbemessungsfunktion dienen. Die Kapitalerhaltungsgrundsätze berücksichtigen aber darüber hinaus Sachverhalte, die am Abschlussstichtag noch nicht eingetreten sind und daher nach dem Realisationsprinzip noch nicht abzubilden wären. Hierzu zählen das Vorsichts- und Imparitätsprinzip.⁶⁷

⁶² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 131-134.

⁶³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 135.

⁶⁴ Vgl. Baetge/Zülch, in: HdJ, Abt. I/2, Rz. 80.

⁶⁵ Vgl. Baetge/Zülch, in: HdJ, Abt. I/2, Rz. 79 f.

⁶⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 136.

⁶⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2012), S. 136.

Bewertungseinheiten nach HGB
Kritische Würdigung des § 254 HGB
Schüler, A.
2016, XV, 92 S. 4 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-12044-3