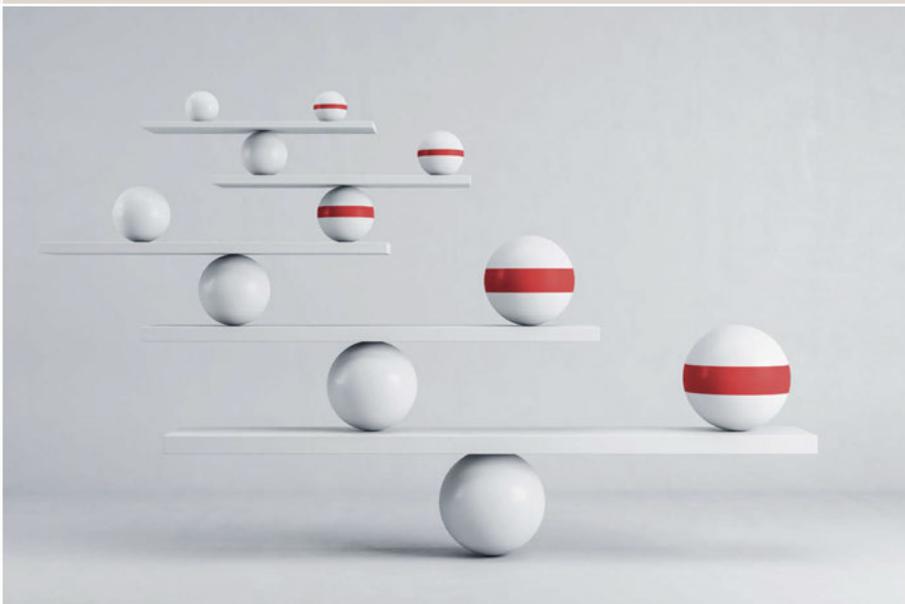


HIRSCHBERGER



Tabellen zur Bilanzierung und Rechnungslegung

Ausbildung – Studium – Berufseinstieg

 BOORBERG

Tabellen zur Bilanzierung und Rechnungslegung

Ausbildung – Studium – Berufseinstieg

Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger,
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

ISBN 978-3-415-06797-4

E-ISBN 978-3-415-06798-1

E-Book-Umsetzung: Datagroup int. SRL, Timisoara

© 2021 Richard Boorberg Verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Werk ist bisher in zuletzt 8. Auflage unter der Autorenschaft „Stehle/Stehle/Leuz“ und unter dem Titel „Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht“ erschienen.

Titelfoto: © peshkov-stock.adobe.com |

Gesamtherstellung: Druckerei Laupp & Göbel, Robert-Bosch-Straße 42, 72810 Gomaringen

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden
www.boorberg.de

Inhalt

	Seite
Abkürzungen	9
Vorwort	11
I. Grundsätzliches zur Rechnungslegung und Bilanzierung	13
1. Die Begriffe Rechnungslegung und Bilanzierung	13
2. Verpflichtung zur Rechnungslegung	14
3. Vielschichtige Interessen an der unternehmerischen Rechnungslegung	14
a) Das Interesse der Gläubiger	15
b) Das Recht der Aktionäre und Gesellschafter	15
c) Die Interessen der Belegschaft	16
d) Gesamtwirtschaftliche Interessen	16
e) Das interne Interesse der Unternehmensleitung	16
f) Das Interesse des Steuerfiskus	17
4. Die rechtlichen Grundlagen für die Rechnungslegung	17
a) Handelsrechtliche Vorschriften	17
b) Steuerrechtliche Vorschriften	18
5. Die Buchführung als Grundlage für den Jahresabschluss	18
6. Jahresabschluss und Lagebericht	19
7. Verzahnung von handelsrechtlicher und steuerlicher Rechnungslegung	20
a) Der Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG)	20
b) Bewertungsvorbehalt (§ 5 Abs. 6 EStG)	20
c) Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit	21
8. Konzernrechnungslegung	22
9. Bilanzpolitik	23
10. Prüfung durch unabhängigen Prüfer	24
a) Gesetzliche Prüfungspflicht	24
b) Prüfungserfordernis nach dem Gesellschaftsvertrag oder aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses	25
c) Überwachung der korrekten Anwendung des Bilanzrechts (Enforcement-Verfahren)	25
11. Gesellschaftsvertragliche Regelungen zur Bilanzierung und Rechnungslegung	26
12. Unterscheidung zwischen Sonderbilanzen und Jahresabschlüssen	26

13.	Die deutschen Rechnungslegungsvorschriften im Vergleich zu international üblichen Standards	27
	a) International Financial Reporting Standards (IFRS)	27
	b) Rechtscharakter und Rechtstradition der IFRS	28
	c) Zielsetzung der IFRS	28
	d) Wesentliche Unterschiede in der Zielsetzung der Rechnungslegung nach IFRS und HGB	29
	e) Bedeutung des neuen HGB im Vergleich zu IFRS	30
14.	Straf- und bußgeldrechtliche Bestimmungen im Handels- und Gesellschaftsrecht	31
II.	Tabelle 1: Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften nach Rechtsformen	33
	– Vorbemerkungen	33
	– Allgemeiner Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften zwischen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und anderen Kaufleuten	35
III.	Tabelle 2: Vergleichende Übersicht zu den Bilanzposten	41
	– Vorbemerkungen	41
	– Bilanzposten	46
	– Aktiva	46
	– Passiva	70
IV.	Tabelle 3: Übersicht zu den einzelnen Posten der GuV-Rechnungen	94
	– Vorbemerkungen	94
	– GuV-Rechnung nach dem Gesamtkostenverfahren	99
	– GuV-Rechnung nach dem Umsatzkostenverfahren	108
V.	Tabelle 4: Übersicht über die im Anhang zu machenden Angaben	110
	– Vorbemerkungen	110
	– Übersicht über die nach dem HGB erforderlichen Angaben im Anhang einer Kapitalgesellschaft (& Co) oder Genossenschaft	112
	– Übersicht über die nach dem Aktiengesetz zusätzlich erforderlichen Angaben im Anhang einer Aktiengesellschaft und Kommanditgesellschaft auf Aktien	121
	– Übersicht über die nach dem GmbH-Gesetz zusätzlich erforderlichen Angaben im Anhang einer GmbH	125
	– Übersicht über die zusätzlich erforderlichen bzw. entbehrlichen Angaben im Anhang einer Genossenschaft	126

– Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens (Anlagespiegel = Anlagegitter)	128
– Verbindlichkeitspiegel	128
VI. Tabelle 5: Übersicht zum Lagebericht	132
– Vorbemerkungen	132
– Der Lagebericht nach § 289 HGB	133
VII. Schaubild-Übersichten	134
– Übersicht zur Bewertung der einzelnen Positionen im Jahresabschluss (§§ 253–256a HGB)	134
– Übersicht zu Herstellungskosten nach Handels- und Steuerrecht	135
– Übersicht zu Rücklagenbildung nach § 272 HGB	136
– Übersicht zu Rückstellungen nach HGB	137
– Übersicht zu Rückstellungen nach Steuerrecht	138
– Übersicht zur Bilanzierung latenter Steuern	139
– Übersicht zur Bildung von Bewertungseinheiten	140
VIII. Überblick Konzernabschluss	141
1. Rechtsgrundlagen nach HGB und IAS/IFRS	141
2. Begriff des Konzerns	141
3. Erstellung des Konzernabschlusses nach nationalen oder nach internationalen Vorschriften	142
4. Ziele der Konzernrechnungslegung	143
5. Aufstellungspflicht	143
6. Grundsätze der Konzernrechnungslegung	144
7. Konsolidierung	145
8. Abschlussbestandteile	145
9. Prüfung und Offenlegung	146
10. Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC)	146
a) Aufgaben des DRSC	146
b) Rechtscharakter der Veröffentlichungen des DRSC	146
c) Wichtige Veröffentlichungen des DRSC	147
IX. Die Kapitalflussrechnung als Ergänzung des Jahres- und Konzernabschlusses	148
1. Aufgabe und Grundscheema der Kapitalflussrechnung	148
2. Kapitalflussrechnung nach DRS 21	149

Abkürzungen

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft(en)
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
a. o.	außerordentlich
AR	Aufsichtsrat
AV	Anlagevermögen
BAnz	Bundesanzeiger
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGB-Ges.	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BilReG	Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz)
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
Buchst.	Buchstabe
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V.
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungsstandards Committee e. V. (Herausgeber der DRS)
EG	Europäische Gemeinschaft (jetzt EU = Europäische Union)
eG	eingetragene Genossenschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der EWG
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz

GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbH u. Co	Gesellschaft mit beschränkter Haftung u. Co.
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
HV	Hauptversammlung
IAS	International Accounting Standard(s)
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. S.	im Sinne
i. V. m.	in Verbindung mit
JA	Jahresabschluss
JÜ	Jahresüberschuss
KapCo	Personengesellschaften, bei denen nicht wenigstens eine natürliche Person persönlich haftet (sog. & Co-Gesellschaften nach § 264a HGB, vor allem GmbH & Co KG)
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften und Co-Richtliniengesetz
KapG	Kapitalgesellschaft(en)
KG	Kommanditgesellschaft(en)
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
MicroBilG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
phG	persönlich haftender Gesellschafter
PublG	Publizitätsgesetz
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
S.	Seite
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
UStG	Umsatzsteuergesetz
UV	Umlaufvermögen
vBP	vereidigter Buchprüfer
vgl.	vergleiche
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
& Co	und Co-Gesellschaften nach § 264a HGB (mit keiner natürlichen Person als Komplementär, vor allem GmbH & Co KG)

Vorwort

Das Werk berücksichtigt umfassend die Anforderungen von Ausbildung und Studium. Inhaltlich zu erwähnen sind die Änderungen der Rechnungslegung aufgrund

- des Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 11. 4. 2017,
- des Gesetzes zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) vom 12. 12. 2019,
- der sich stetig ändernden IFRS und
- des Inkrafttretens bzw. der Überarbeitung einiger Standards des DRSC.

Durch das CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz ergeben sich neue Anforderungen an die Berichterstattung nichtfinanzieller Informationen wie Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung (siehe insbesondere §§ 289b ff. und 315a ff. HGB; § 315a HGB a. F. wurde zu § 315e HGB).

Durch ARUG II werden bestimmte Rechte der Aktionäre neu gestaltet (siehe insbesondere §§ 67 ff. und 134a ff. AktG, aber auch §§ 285 Nr. 9 und 289f. HGB).

Unter den vielen steuerlichen Änderungen ist vor allem auf das Zweite Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29. 6. 2020 hinzuweisen.

Die tabellarische Form der Darstellung, die eine rasche grundsätzliche Orientierung ermöglicht, hat sich bewährt und verschafft einen schnellen Überblick in Ausbildung und Studium, besonders vor Prüfungen.

Der Verfasser

I. Grundsätzliches zur Rechnungslegung und Bilanzierung

1. Die Begriffe Rechnungslegung und Bilanzierung

Der Begriff Rechnungslegung ist im Allgemeinen weit gespannt. Er beinhaltet alle Formen, mit denen über eine wirtschaftliche Tätigkeit Rechenschaft erteilt und Rechnung gelegt wird. Er schließt neben der unternehmensinternen auch die externe Rechnungslegung für Außenstehende mit ein.

Während die Regeln für interne Rechnungslegung jedem selbst überlassen bleiben, bedarf die externe Rechnungslegung der gesetzlichen Reglementierung. Die zentrale Vorschrift hierfür ist das Dritte Buch des HGB: Handelsbücher (§§ 238–342e HGB). Daneben sind weitere Normen zu beachten, wie beispielsweise das GmbHG, das AktG oder das PubLG.

Die externe Rechnungslegung wird gem. § 238 Abs. 1 HGB jedem Kaufmann auferlegt, es sei denn, er fällt als Kleinst Einzelkaufmann unter die Befreiung gem. § 241a HGB. Zentrales Element der externen Rechnungslegung ist die Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz und GuV (§ 242 Abs. 2 HGB). Bei Kapitalgesellschaften wird der Jahresabschluss gem. § 264 Abs. 1 HGB um einen Anhang erweitert (siehe aber § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB mit einer Sonderregelung für Kleinstkapitalgesellschaften i. S. d. § 267a HGB).

Häufig wird die Erstellung des gesamten Jahresabschlusses vereinfacht als Bilanzierung im weiteren Sinne bezeichnet. Das ist insofern gerechtfertigt, da die Bilanz im Mittelpunkt des Jahresabschlusses steht.

Der Gesetzgeber verwendet den Begriff „Bilanzierung“ an vielen Stellen im HGB aber in einem engeren Sinne, so z. B. in § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB, wonach im Anhang die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden müssen. Bilanzierung in diesem engen Sinne bedeutet somit die Regelung von Ansatzvorschriften in der Bilanz (in Abgrenzung zu den sich anschließenden Regelungen von Bewertungsvorschriften). Auch in § 248 HGB mit der Überschrift „Bilanzierungsverbote und -wahlrechte“ werden Ansatzvorschriften behandelt.

Ob nun der Begriff „Bilanzierung“ in einem weiteren oder engeren Sinne gemeint ist, ergibt sich aber regelmäßig aus dem Kontext.

Ergänzt wird die Bilanzierung im weiteren Sinne durch Regelungen zur Erstellung eines Lageberichtes (§ 264 Abs. 1 HGB) und zur Prüfung und Offenlegung (§§ 316 ff. sowie 325 ff. HGB).

2. Verpflichtung zur Rechnungslegung

Die wirtschaftliche Betätigung eines Unternehmens und seine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist auch in der Marktwirtschaft nicht nur eine höchst persönliche und damit private Angelegenheit. Betroffen werden auch das Umfeld, die Geschäftspartner, Kunden, Lieferanten, Gläubiger usw. sowie der Fiskus als Steuergläubiger.

Der Unternehmer, der sich wirtschaftlich betätigt, hat daher nicht nur sich selbst Rechenschaft über seine unternehmerische Tätigkeit zu geben, sondern ist dazu auch im volkswirtschaftlichen Interesse durch weitgehende und konkrete Vorschriften vom Gesetzgeber verpflichtet worden.

Er muss in regelmäßigen Zeitabständen Rechenschaft über seine wirtschaftliche Betätigung und über den Stand seines Vermögens ablegen. Dies erfolgt vor allem vergangenheitsbezogen durch die jährliche Erstellung des Jahresabschlusses für den abgelaufenen Zeitraum. Die notwendigen Daten sind durch die fortlaufenden Aufzeichnungen im Rahmen der Buchführung und des Inventars zu erfassen. Sie tragen im Wesentlichen objektiven Charakter.

Die zukunftsbezogene Darlegung von Absichten und Planungen, das Erstellen von Wirtschaftsplänen, ist dagegen sehr viel schwieriger. Hoffnungen, Wünsche, Erwartungen fließen in die Planungsrechnung und die Zielsetzung mit ein und prägen ein weitgehend subjektives Bild. Auch sind Anpassungen und Änderungen jederzeit möglich. Vom Gesetzgeber wird nur in bestimmten Fällen und nur in sehr globaler Form wie etwa im Lagebericht von Kapitalgesellschaften die Darlegung von Erwartungen und Absichten verlangt. Für die moderne Unternehmensführung ist Planung jedoch unerlässlich.

Die Einzelpläne wie Kosten-, Umsatz- und Finanzplan sollten in einen Gesamtunternehmensplan mit Plan-Bilanz und Plan-Gewinn- und Verlustrechnung einmünden.

3. Vielschichtige Interessen an der unternehmerischen Rechnungslegung

Die Interessen an der Rechnungslegung eines Unternehmens sind vielfältig und können sehr unterschiedlich gelagert sein.

Dementsprechend sind die Fragestellungen der einzelnen Interessenten und ihre Betrachtungs- und Beurteilungsschwerpunkte verschieden.

In diesem Rahmen können nicht alle Gruppierungen und Positionen, sondern nur die hauptsächlichsten angesprochen werden.

a) Das Interesse der Gläubiger

Aus der Vielzahl von Interessenten an einer handelsrechtlichen Rechnungslegung stehen die Gläubiger an erster Stelle. Fremdkapitalgeber sind auf Informationen angewiesen, um sich ein Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Kreditnehmers zu machen. Der Begriff des Fremdkapitalgebers umfasst dabei nicht nur klassische Darlehensgeber wie z. B. Kreditinstitute, sondern auch Lieferanten („Lieferantenkredite“) und Personen, die Anleihen des Unternehmens zeichnen. Sie alle wollen sich ein Bild über die Bonität des Unternehmens machen und benötigen Informationen darüber, inwieweit das Unternehmen in der Lage ist, Zins- und Tilgungsleistungen vorzunehmen („Kapitaldienstfähigkeit“).

Die Gläubiger haben neben diesem Informationsbedürfnis aber auch noch ein weiteres Interesse: Sie wollen nicht, und das gilt insbesondere bei haftungsbeschränkten Unternehmen, dass zu viele Mittel aus dem Vermögen des Unternehmens an die Eigenkapitalgeber fließen. Diese Mittel könnten später für Zins- und Tilgungsleistungen fehlen. Das Gläubigerinteresse an Zins- und Tilgungsleistungen muss geschützt werden vor zu viel Mittelabfluss an die Eigenkapitalgeber. Diesen Schutz könnten Gläubiger und Unternehmen individuell durch Regelungen im Darlehensvertrag hinsichtlich Entnahmebeschränkungen vereinbaren.

Aber auch der Gesetzgeber stellt mit seinen Ansatz- und Bewertungsregelungen im Jahresabschluss an erster Stelle auf den Gläubigerschutz ab. Die gesetzlichen Regelungen für die Erstellung eines Jahresabschlusses bewirken, dass das ausgewiesene Eigenkapital als Basis für Entnahmeentscheidungen mit einem kleinem Wert abgebildet wird. Das Realisationsprinzip, das Imparitätsprinzip und das Vorsichtsprinzip führen dazu, dass das Eigenkapital als Residualgröße kleiner bewertet wird, als wie wenn diese drei Prinzipien nicht gelten würden.

Wenn das Eigenkapital nur einen kleinen Betrag ausweist, kommen die Gesellschafter nicht dazu, große Beträge zu entnehmen bzw. an sich auszuschütten. Es bleibt mehr Geld für Zins- und Tilgungsleistungen im Unternehmen.

b) Das Recht der Aktionäre und Gesellschafter

Die das Kapitalrisiko einer Aktiengesellschaft tragenden Aktionäre haben meist nur geringe Informationsmöglichkeiten. Ihr Einfluss ist auf das Stimmrecht bei der Hauptversammlung beschränkt.

Ähnliches, wenn auch nicht so ausgeprägt, gilt auch für Minderheitsgesellschafter anderer Gesellschaftsformen, z. B. GmbH-Gesellschafter oder Kommanditisten.

Unter diesem Gesichtspunkt will man den Aktionären bzw. Gesellschaftern als den Geldgebern wenigstens beim Jahresabschluss ein möglichst weitgehendes Recht auf Information zubilligen und für sie eine aussagefähige und verständ-

liche Form verlangen. Je nach Rechtsform gehen die Anforderungen allerdings unterschiedlich weit.

Im Gegensatz vor allem zur IFRS- und zur US-amerikanischen Rechnungslegung, bei der stärker auf die Aktionärs- und Anlegerinformation abgestellt ist, steht aber im deutschen Recht der Gläubigerschutz im Vordergrund.

c) Die Interessen der Belegschaft

Neben dem Kapitalrisiko der Unternehmer, Gesellschafter und Aktionäre tragen aber auch die Arbeitnehmer ein Risiko. Das Arbeitsplatzrisiko kann noch wesentlich gravierender sein. Dabei steht der Verlust des Arbeitsplatzes im Vordergrund, aber auch die Arbeitsplatz- und Aufstiegsentwicklung innerhalb eines Unternehmens ist für die Arbeitnehmer von Bedeutung. Ein besonders ausgeprägtes Interesse der Belegschaft an der Rechnungslegung allgemein und an der Erfolgsrechnung im Besonderen ist bei den Gesellschaften gegeben, die mit ihren Mitarbeitern eine Kapital- oder Gewinnbeteiligung oder eine sonstige Erfolgsprämie vereinbart haben. Aber nicht nur einzelne Mitarbeiter haben Interesse, auch Gewerkschaften interessieren sich für die wirtschaftliche Lage von Unternehmen, um daraus ihre Forderungen für die Tarifverträge abzuleiten.

d) Gesamtwirtschaftliche Interessen

Wenn auch unsere Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung im Grundsatz auf dem Privateigentum und der privaten unternehmerischen Betätigungsmöglichkeit beruht, so besteht doch für alle Unternehmen auch eine gesamtwirtschaftliche Verpflichtung. Je bedeutender ein Unternehmen und um so größer sein wirtschaftliches Gewicht ist, desto größer ist auch die gesamtwirtschaftliche Verpflichtung und Verantwortung. Die Pflichten bestehen auch darin, der Öffentlichkeit Rechenschaft über die wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens zu legen. Immerhin ist in ihr bedeutendes volkswirtschaftliches Kapital gebunden. Der Offenlegung eines aussagefähigen Jahresabschlusses kann in diesem Zusammenhang besondere Bedeutung zukommen.

e) Das interne Interesse der Unternehmensleitung

Neben den von außen kommenden Interessen an der Rechnungslegung steht das interne Interesse der Unternehmensleitung. Ein aussagefähiges und gut funktionierendes Rechnungswesen ist ein wichtiges Instrument der Wirtschaftsführung. In diesem Rahmen bilden naturgemäß die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften nur einen Teilaspekt. Es müssen je nach der besonderen Art und Situation eines Unternehmens noch interne Daten erfasst, gesammelt und ausgewertet werden, um der unternehmerischen Zielsetzung gerecht zu werden. Hierzu gehören insbesondere auch kurzfristige Kontrollrechnungen sowie Planungsrechnungen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass den angeführten Interessen verschiedener Gruppen an der Rechnungslegung verschiedentlich das unternehmenspolitische Interesse des Unternehmens selbst gegenübergestellt wird, das darin besteht, nicht etwas nach außen hin offen zu legen, was der Konkurrenz dienen und dem Unternehmen schaden könnte. Insofern wird auch das Ausmaß der Offenlegungspflicht unterschiedlich beurteilt.

f) Das Interesse des Steuerfiskus

Ein besonderes Interesse an der Rechnungslegung besteht darin, dass diese weitgehend die Grundlage für die Steuerfestsetzung bildet. Die Besteuerungsgrundlagen sollen richtig ermittelt, das Steueraufkommen gesichert werden.

Für die Ertragsteuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbebeertragsteuer) kommt es dabei auf die zutreffende Gewinnermittlung an. Der enge Zusammenhang zwischen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften ergibt sich aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz (§ 5 EStG). Allerdings ist dieser Grundsatz durch viele steuerliche Vorschriften eingeschränkt.

4. Die rechtlichen Grundlagen für die Rechnungslegung

Die rechtlichen Grundlagen für die unternehmerische Rechnungslegung sind zum wesentlichen Teil gesetzlich kodifiziert. Die gesetzlichen Vorschriften verweisen zum Teil aber auch auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“, die zwar zu einem großen Teil, aber nicht vollständig gesetzlich konkretisiert sind und somit teilweise Gewohnheitsrecht darstellen, also auf der praktischen Übung und Rechtsüberzeugung der Beteiligten beruhen.

Bei den gesetzlichen Bestimmungen ist zu unterscheiden zwischen den handelsrechtlichen, im Wesentlichen privatrechtlichen Charakter tragenden, und den steuerrechtlichen, in den Bereich des öffentlichen Rechts fallenden Vorschriften.

a) Handelsrechtliche Vorschriften

Die handelsrechtlichen Vorschriften sind seit 1. 1. 1986 im Wesentlichen für alle Kaufleute einschließlich der Gesellschaften im HGB enthalten. Wenige, speziell rechtsformbedingte und ergänzende Vorschriften finden sich auch noch im Aktiengesetz, GmbH-Gesetz und Genossenschaftsgesetz.

Daneben kommt noch dem Publizitätsgesetz Bedeutung zu, das besondere Regelungen für solche Großunternehmen enthält, die nicht unter die Vorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften und für Genossenschaften fallen. Für bestimmte Geschäftszweige, z. B. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und bestimmte Unternehmen des Rohstoffsektors, sind noch Spezialvorschriften zu beachten.