

Prüfung und Aufdeckung von Buchführungs- und Bilanzmanipulationen

Beispieldarstellungen aus der Gutachterpraxis

Dr. Michael Harz

MHP Michael Harz ProJure GmbH

Saarbrücken · Frankfurt am Main



Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkung	3
2. Manipulationen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung	3
2.1. Gesetzliche Vorschriften	3
2.2. Beispielfälle aus der Gutachterpraxis	4
2.2.1 Gewinnrealisierung bei Bauvorhaben	4
2.2.2 Ausweis nicht mehr werthaltiger Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	5
2.2.3 Falscher Ausweis von Wertpapieren	7
3. Manipulationen in der Buchführung	10
3.1. Gesetzliche Vorschriften	10
3.2. Beispielfälle aus der Gutachterpraxis	10
3.2.1 Nicht korrekte Belastung von Kostenstellen zur Verschleierung von Verlusten	10
3.2.2 Verspätete bzw. unterlassene Buchung von Verbindlichkeiten und fiktive Buchung von Forderungen	11
3.2.3 Buchhalterische Erfassung von zweckfremden Abverfügungen	12
3.2.4 Führen von zwei Finanzbuchhaltungen	14



1. Vorbemerkung

Auch wenn die forensische Prüfung von Buchführungs- und Bilanzmanipulationen auf den ersten Blick ein eher wenig spannendes Thema zu sein scheint, zeigen die Bilanzskandale von Enron in den USA oder FlowTex, Bankgesellschaft Berlin, Holzmann in Deutschland, dass diesen Täuschungshandlungen nach wie vor größte Bedeutung beigemessen werden muss.

Solche spektakulären Fälle sind nur die Spitze des Eisbergs und nahezu jede wirtschaftskriminelle Handlung findet ihren Niederschlag in den Bilanzen und in der Buchführung eines Unternehmens.

In diesem Aufsatz werden typische Manipulationen anhand von Beispielen aus der forensischen Gutachterpraxis in anonymisierter Form dargestellt.

Dabei erleichtert die Kenntnis der hierin dargestellten Manipulationsmöglichkeiten die Aufdeckung und Identifizierung von Buchführungs- und Bilanzmanipulationen.

2. Manipulationen im Rahmen der Jahresabschlusserstellung

2.1. Gesetzliche Vorschriften

Gemäß § 242 Abs. 1 Satz 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, zu Beginn seines Handelsgewerbes eine Eröffnungsbilanz und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz aufzustellen, wobei er zu den jeweiligen Stichtagen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellen muss.

Außerdem hat er lt. § 242 Abs. 2 HGB für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gewinn- und Verlustrechnung (Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres) aufzustellen.

Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss (§ 242 Abs. 3 HGB).

Der Jahresabschluss hat gemäß § 264 Abs. 2 S. 1 HGB unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln.

Hinsichtlich der rechtzeitigen Erstellung der Jahresabschlüsse ist festzustellen, dass nach § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft dazu verpflichtet sind, den Jahresabschluss in den ersten drei Monaten des nachfolgenden Geschäftsjahres aufzustellen.

Nach § 264 Abs. 1 Satz 4 HGB dürfen kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) den Jahresabschluss auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht. Die Erstellung des Jahresabschlusses muss jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des nachfolgenden Geschäftsjahres erfolgen.

Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

1. 4.484.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3).
2. 9.680.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag.
3. Im Jahresdurchschnitt fünfzig Arbeitnehmer.

2.2. Beispielfälle aus der Gutachterpraxis

2.2.1 Gewinnrealisierung bei Bauvorhaben

Den Jahresabschlüssen der GH GmbH war zu entnehmen, dass die für die einzelnen Bauvorhaben erhaltenen Abschlagszahlungen als Erlöse erfasst wurden.

Die Überprüfungen ergaben, dass der Großteil der Bauvorhaben noch nicht fertiggestellt war, d.h. die Endabnahme war noch nicht erfolgt.

Teilweise war noch eine Reihe von Arbeiten auszuführen bzw. die Bauvorhaben waren noch nicht bezugsfertig.

Da die erhaltenen Anzahlungen vollständig als Umsatzerlöse erfasst wurden, wurden in den jeweiligen Jahren für die noch nicht abgeschlossenen Bauvorhaben bereits Gewinne/Teilgewinne realisiert.

Grundsätzlich sind die Erträge erst dann zu realisieren, wenn die vertraglich vereinbarten Leistungen insgesamt erbracht sind (so auch Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung).

Im vorliegenden Fall also waren die Gewinne grundsätzlich erst nach Fertigstellung der Häuser zu erfassen, d.h. nach erfolgter Endabnahme.

Bei langfristiger Fertigung besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, die Gesamtleistung in Teilleistungen zu zerlegen und für bereits abgeschlossene Teilbereiche Gewinne zu realisieren (Teilgewinnrealisierung).

Hierzu führen Adler/Düring/Schmaltz u.a. aus, dass es sich um eine langfristige Fertigung handeln muss, d.h. der Fertigungsprozess muss sich über die Dauer eines Geschäftsjahres hinaus hinziehen, und langfristige Fertigungen müssen einen wesentlichen Teil der Tätigkeit des Unternehmens darstellen (vgl. Adler/Düring/Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen).

Diesbezüglich war einer von der GH GmbH erstellten Übersicht über die Bauvorhaben „Liste verkauft und in Bau“ zu entnehmen, dass die längste geplante Fertigungsdauer (u. a. für das größte Projekt) zehn Monate betrug. Demnach handelte es sich bei den Bauvorhaben der GH GmbH nicht um "langfristige Fertigungen".

Die Erfassung der Kundenzahlungen unter den Umsatzerlösen war somit nicht korrekt. Die Verbuchungen der erhaltenen Anzahlungen hätte erfolgsneutral unter den erhaltenen Anzahlungen erfolgen müssen.

2.2.2 Ausweis nicht mehr werthaltiger Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Die GH GmbH wies in ihren Jahresabschlüssen eine Vielzahl von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen aus. Anhand vorliegender Debitorenaufstellungen zu den betrachteten Bilanzstichtagen wurden die Forderungen im einzelnen überprüft. Hierbei wurde festgestellt, dass eine Vielzahl von Einzelforderungen zum Teil ohne jegliche Veränderung in mehreren aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen ausgewiesen wurde. Bei einem Teil dieser Forderungen konnte festgestellt werden, dass diese trotz des ungewöhnlich langen unveränderten Ausweises noch werthaltig waren und somit ordnungsgemäß bilanziert werden.

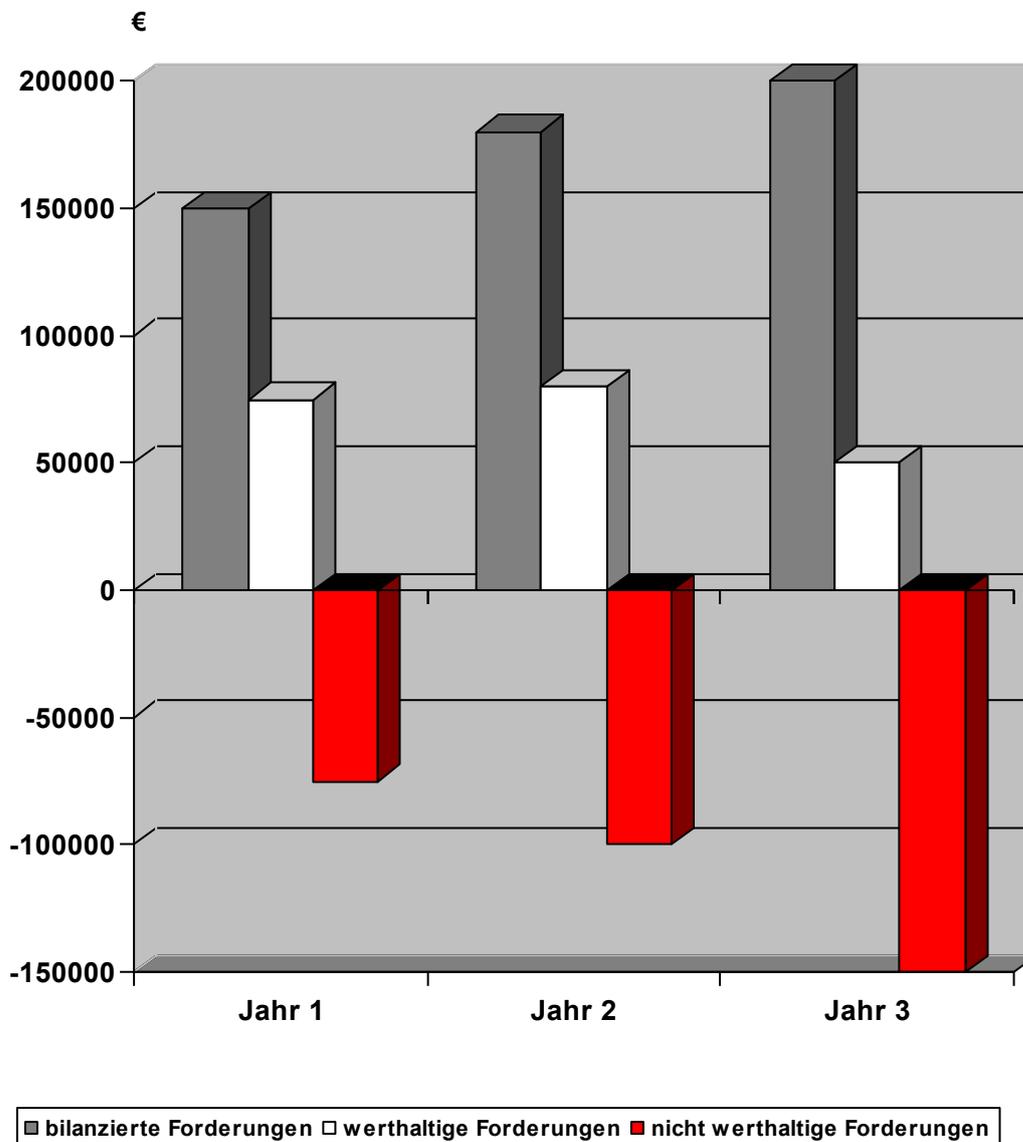
Bei dem überwiegenden Teil dieser über längere Zeiträume hinweg unverändert ausgewiesenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ergab eine erste Überprüfung, dass offensichtlich ein erheblicher Wertberichtigungsbedarf bestand. In einzelnen Fällen konnte festgestellt werden, dass die Kunden zum Teil bereits seit längerer Zeit insolvent waren und schon vor Bilanzerstellung der GH GmbH den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hatten, so dass in diesen Fällen zweifelsfrei ein Wertberichtigungsbedarf in Höhe der jeweiligen Einzelforderung bestand. In anderen Fällen waren von den Kunden Rechnungskürzungen vorgenommen worden, die von der GH GmbH auch anerkannt wurden, aber buchhalterisch und bilanziell nicht zu entsprechenden Kürzungen der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen geführt hatten. In einem Gespräch mit dem Abschlussprüfer der GH GmbH konnte dann in Erfahrung gebracht werden, dass die Geschäftsführung der GH GmbH im Rahmen der Abschlussprüfung in den betreffenden Fällen jeweils versicherte, dass die einzelnen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen noch werthaltig seien, was dann zu einer entsprechenden Bilanzierung führte. Von der Insolvenz der jeweiligen Kunden oder den Rechnungskürzungen hatte der Abschlussprüfer keine Kenntnis.

Diese Vorgehensweise führte dazu, dass durch bewusste Manipulation seitens der Geschäftsführung über mehrere Jahre hinweg die Jahresergebnisse der GH GmbH zu positiv ausgewiesen wurden. Die nicht mehr werthaltigen Forderungen hätten

wertberichtigt werden müssen, was zu einer entsprechenden Reduzierung der Forderungen in der jeweiligen Bilanz und zu einer entsprechenden Verschlechterung des jeweiligen Jahresergebnisses hätte führen müssen.

Graphisch stellte sich das Verhältnis von werthaltigen und nicht mehr werthaltigen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wie folgt dar:

Verhältnis der werthaltigen und nicht werthaltigen Forderungen





2.2.3 Falscher Ausweis von Wertpapieren

(Anmerkung:

Es wird ein Sachverhalt betrachtet, der noch in den Geltungszeitraum einer älteren Fassung des HGB fällt.)

Die GH GmbH führte in ihrem Vermögen Aktiendepots. In den Jahresabschlüssen der GH GmbH wurden die Depotbestände unter den Finanzanlagen im Anlagevermögen der Gesellschaft ausgewiesen.

Die Zuordnung der Aktiendepots zum Anlagevermögen bzw. zum Umlaufvermögen der Gesellschaft ist abhängig von der Nutzung und der Absicht der Gesellschaft. So können Wertpapiere entweder als Daueranlage oder zur kurzfristigen Weiteräußerung bestimmt sein.

Für die Qualifizierung als Finanzanlagen spricht z.B. die Absicht einer längerfristigen geschäftlichen Verbindung zu dem jeweiligen Unternehmen bzw. die nachhaltige Erzielung von Zinserträgen.

Eine weitere Voraussetzung für den Ausweis von Wertpapieren im Anlagevermögen ist die sog. Haltefähigkeit. Dies bedeutet, dass ein Ausweis der Aktien im Anlagevermögen nicht möglich ist, wenn Anteilspapiere vom Unternehmen nicht mehr auf Dauer gehalten werden können, z.B. aufgrund von Liquiditätsschwierigkeiten.

Demgegenüber sind die Wertpapiere im Umlaufvermögen der Gesellschaft auszuweisen, wenn eine kurzfristige Verwertung oder Veräußerung der Anteile beabsichtigt ist.

Gemäß den Angaben der GH GmbH beteiligte sich die Gesellschaft an „erstklassigen Wachstumsunternehmen“ mit „stetig wachsenden Gewinnen“. Es wurden Anteile an „weltmarktführenden Unternehmen mit erstklassiger Gewinnentwicklung“ erworben. Die Beteiligungen erfolgten „in Form von Aktien, die als Wachstumswerte langfristig gehalten werden“. Diese Angaben der GH GmbH lassen darauf schließen, dass eine längerfristige Beteiligung an verschiedenen Unternehmen geplant war.

Die gutachterseits auf den Depots der GH GmbH festgestellten Vorgänge spiegeln jedoch die von der GH GmbH angegebenen Absichten nicht wider; so z.B. die Beteiligung an dem Unternehmen Berkshire Hathaway.

Die Beteiligung der GH GmbH an Berkshire Hathaway soll sich zum 31.12. des Jahres I auf 52 % der Gesamtbeteiligungen der GH GmbH belaufen haben. Am Ende des Jahres II wurden demgegenüber nur noch sehr wenige Berkshire Hathaway Aktien im Vermögen der GH GmbH geführt.

Des Weiteren wurde vom Geschäftsführer der GH GmbH dargestellt, dass er im Jahr I einen Teil der Berkshire Hathaway Aktien verkaufte, um CMGI-Aktien zu kaufen und

dabei einen Gewinn in Höhe von € 5 Mio zu erzielen. Weiter gab er an, dass er im Jahr I CMGI-Aktien für insgesamt ca. € 15 Mio gekauft habe. Der Kurs der Aktie soll sich zum Kaufzeitpunkt auf USD 52,00 und beim Verkauf auf USD 90,00 belaufen haben.

Gemäß den Angaben des Geschäftsführers war die Kauf- bzw. die Verkaufentscheidung der Anteilspapiere vom jeweiligen Kurs der Aktien abhängig.

Somit wird deutlich, dass nicht die Absicht einer längerfristigen geschäftlichen Verbindung im Vordergrund stand, sondern vielmehr das Ziel, Kursgewinne zu erzielen, die notwendig waren, um die Zahlungsverpflichtungen der Gesellschaft auszugleichen. Dies bedeutet, dass die Aktien gehandelt (d.h. gekauft und verkauft) wurden, um die notwendige Liquidität zu erhalten.

Demnach waren die Aktien der GH GmbH in den Jahren II bis III nicht im Anlagevermögen, sondern im Umlaufvermögen der Gesellschaft auszuweisen, da zu dieser Zeit keine Daueranlage mehr beabsichtigt war.

Neben den Aktien wurden unter den Wertpapieren der GH GmbH auch Optionsrechte ausgewiesen. Da deren Laufzeit unter einem Jahr lag, waren sie ebenfalls im Umlaufvermögen auszuweisen.

Der Ausweis der Wertpapiere im Umlaufvermögen der GH GmbH führte dazu, dass eine Bewertung der Aktien und Optionen gemäß § 253 Abs. 3 HGB und § 280 Abs. 1 HGB (alte Fassung HGB) zu erfolgen hatte. Demnach waren die Wertpapiere mit den niedrigeren Kurswerten anzusetzen, die sich zum 31.12. ergaben.

Für Wertpapiere, die zuvor abgeschrieben wurden, waren Zuschreibungen vorzunehmen, wenn am Bilanzstichtag keine Gründe mehr für die Abschreibungen bestanden.

Zur Feststellung eines gegebenenfalls niedrigeren Kurswerts der einzelnen Aktien wurden sämtliche Aktien und Optionen der GH GmbH sowohl mit ihren Anschaffungswerten als auch mit den Buch- und Kurswerten zum 31.12. erfasst. Ferner wurden diesen Werten die Bilanzwerte gegenübergestellt. Folgende (gerundete) Summen wurden ermittelt:

Aktien		31.12.			
Name	Bestand	AK	Buchwert	Kurswert	tatsächlicher Bilanzwert
diverse, ca. 80	ca. 4,2 Mio.	€	€	€	€
Summe		69.000.000,00	49.000.000,00	29.000.000,00	29.000.000,00
Optionen		31.12.			
Name	Bestand	AK	Buchwert	Kurswert	tatsächlicher Bilanzwert
diverse, ca. 15	ca. 10.000	€	€	€	€
Summe		6.000.000,00	6.000.000,00	5.500.000,00	5.500.000,00

Gemäß den Vorschriften zur Bewertung der Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 253 Abs. 3 HGB und § 280 Abs. 1 HGB, alte Fassung) waren für die Aktien und Optionen der GH GmbH Abschreibungen in Höhe von insgesamt € 20.500.000,00 (€ 49.000.000,00 + € 6.000.000,00 - € 29.000.000,00 - € 5.500.000,00) vorzunehmen, da sich am 31.12. ein niedriger Kurswert ergab.

Zum 31.12. war für die Wertpapiere der GH GmbH ein tatsächlicher Bilanzwert in Höhe von € 34.500.000,00 (€ 29.000.000,00 + € 5.500.000,00) festzustellen.

Da die Wertpapiere der GH GmbH fälschlicherweise im Anlagevermögen ausgewiesen wurden, sind außerplanmäßige Abschreibungen nur dann vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (§ 253 Abs. 2 S. 3 HGB, alte Fassung). Dadurch beliefen sich die Abschreibungen der GH GmbH auf lediglich ca. € 6.000.000,00.

Durch den falschen Ausweis der Wertpapiere der GH GmbH im Anlagevermögen wurde das Vermögen der Gesellschaft um € 14.500.000,00 (€ 20.500.000,- abzüglich € 6.000.000,-) zu hoch ausgewiesen.

Das Jahresergebnis der GH GmbH war somit ebenfalls um € 14.500.000,00 überhöht.



3. Manipulationen in der Buchführung

3.1. Gesetzliche Vorschriften

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist in den §§ 238 (Buchführungspflicht) und 239 (Führung der Handelsbücher) des Handelsgesetzbuches (HGB) geregelt.

Nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, „Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) 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“ (§ 238 Absatz 1 Satz 2 HGB). Gemäß § 238 Absatz 1 Satz 3 HGB müssen sich die Geschäftsvorfälle „in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“.

Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen nach Vorschrift des § 239 Absatz 2 HGB „vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden“. Gemäß § 239 Absatz 3 Satz 1 HGB dürfen die Eintragungen und Aufzeichnungen „nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist.“ Das heißt, dass nachträgliche Änderungen bzw. Löschungen und Hinzufügungen in den Handelsbüchern nicht vorgenommen werden dürfen, wenn dadurch die ursprünglichen Eintragungen und Aufzeichnungen verloren gehen können.

3.2. Beispielfälle aus der Gutachterpraxis

3.2.1 Nicht korrekte Belastung von Kostenstellen zur Verschleierung von Verlusten

Die KL-GmbH war in der Baubranche sowohl national als auch im Ausland tätig und hatte in dem von uns geprüften Zeitraum eine Reihe von Bauvorhaben in ihrem Bestand. Für die einzelnen Bauvorhaben wurden jeweils eigene Kostenstellen geführt. Im Rahmen der gutachterlichen Prüfungen wurde festgestellt, dass mit einigen Bauvorhaben zum Teil erhebliche Verluste erwirtschaftet, buchhalterisch aber jeweils noch Gewinne ausgewiesen wurden.

Um die aufgelaufenen Verluste zu verschleiern und die tatsächliche wirtschaftliche Situation nach außen besser darzustellen als sie tatsächlich war, hatten die Verantwortlichen der KL-GmbH insbesondere folgende Manipulationen durchgeführt bzw. veranlasst:

- Kosten, die auf Bauvorhaben hätten gebucht bzw. ausgewiesen werden müssen, die Verluste erwirtschafteten, wurden auf Bauvorhaben umgebucht, die noch in der Gewinnzone waren. Eine Abwertung der Bauvorhaben, die Verluste erwirtschafteten, wurde im Rahmen der Bilanzierung aber nicht vorgenommen. Die handelsrechtlich vorgeschriebene verlustfreie Bewertung ist in diesen Fällen damit nicht erfolgt, so dass tatsächlich erwirtschaftete Verluste verschleiert wurden.
- Lieferanten wurden angewiesen, in ihren Rechnungen nicht das Bauvorhaben auszuweisen, für das man tatsächlich tätig war, sondern das Bauvorhaben, dem die Kosten belastet werden sollten. Ein Teil der Lieferanten kam dieser Aufforderung nach, so dass deren Rechnungen buchhalterisch nicht der korrekten Kostenstelle bzw. dem korrekten Bauvorhaben zugeordnet wurden.

Diese Vorgehensweise wurde über mehrere Jahre hinweg praktiziert, was trotz tatsächlich erwirtschafteter Verluste in diesem Zeitraum dazu führte, dass buchhalterisch und dann auch bilanziell keine Verluste ausgewiesen wurden.

3.2.2 Verspätete bzw. unterlassene Buchung von Verbindlichkeiten und fiktive Buchung von Forderungen

Die Überprüfung der Buchhaltungsunterlagen der KL-GmbH ergab, dass viele Lieferungen und Leistungen unabhängig vom Rechnungseingang erst zu den Zeitpunkten, als die Rechnungen ausgeglichen wurden, auf den entsprechenden Aufwandskonten erfasst wurden. Außerdem wurde festgestellt, dass einige vorliegende Rechnungen nicht in der Buchhaltung der KL-GmbH erfasst waren. Dies führte dazu, dass im Laufe der Geschäftsjahre die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und somit auch die Aufwendungen der KL-GmbH zu niedrig ausgewiesen wurden.



Ferner kam es zu zahlreichen zusätzlichen fiktiven Buchungen auf einzelnen Debitorenkonten (fiktive Debitoren und Rechnungen). Diese Manipulationen führten dazu, dass der tatsächliche Forderungsbestand der KL-GmbH buchhalterisch erhöht wurde.

Aufgrund der teilweise nicht bzw. verspätet erfassten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bzw. Aufwendungen sowie der fiktiv gebuchten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen wurden die gemäß § 239 Abs. 2 HGB erforderlichen vollständigen, richtigen, zeitgerechten und geordneten Eintragungen in Büchern nicht vorgenommen.

Die Buchführung entsprach nicht den Anforderungen des § 238 HGB und war somit nicht ordnungsgemäß erstellt.

3.2.3 Buchhalterische Erfassung von zweckfremden Abverfügungen

Frau W. war Leiterin des Finanz- und Rechnungswesens sowie gleichzeitig stellvertretende Verwaltungsleiterin der MN-GmbH. In einem Zeitraum von 10 Jahren hat Frau W. ca. 5 Mio. € von den laufenden Geschäftskonten der MN-GmbH abverfügt.

Durch Überprüfung der Buchhaltung konnte geschlossen werden, dass die Mehrzahl der privaten Abverfügungen von Frau W. im Bereich der Gebäudeinstandhaltung, der Konten für Reparatur und Wartung sowie der Konten für Fremdreinigung gebucht worden waren und somit zur buchhalterischen Aufwandserhöhung führten. Durch gezielte Prüfung aller in Frage kommenden Konten konnten alle Buchungen nachvollzogen werden, die Frau W. veranlasst bzw. selber durchgeführt hatte.

Die Gegenbuchungen zu den Abverfügungen wurden zum größten Teil auf den Aufwandskonten „Gebäudeinstandhaltung Material“ und „Gebäudeinstandhaltung Lohn“ vorgenommen. Die buchhalterische Erfassung der Abverfügungen der Geschäftsjahre I bis III ist in den folgenden Tabellen beispielhaft dargestellt (Währung €):

Geschäftsjahr III	Konto "Gebäudeinstandhaltung Material"	Konto "Gebäudeinstandhaltung Lohn"	Bereich Gebäudeinstandhaltung
buchhalterischer Aufwand	441.857,50	389.465,95	831.323,45
- tatsächlicher Aufwand	137.189,38	171.518,70	308.708,08
Abverfügung Frau W.	304.668,12	217.947,25	522.615,37

Geschäftsjahr II	Konto "Gebäudeinstandhaltung Material"	Konto "Inventarstandhaltung Material"	Konto "Instandhaltung technische Anlagen Material"	Bereich Instandhaltung
buchhalterischer Aufwand	487.837,15	75.957,70	134.403,45	698.198,30
- tatsächlicher Aufwand	403.832,19	25.957,70	34.403,45	464.193,34
Abverfügung Frau W.	84.004,96	50.000,00	100.000,00	234.004,96

Geschäftsjahr III	Konto "Gebäudeinstandhaltung Material"	Konto "Gebäudeinstandhaltung Lohn"	Bereich Gebäudeinstandhaltung
buchhalterischer Aufwand	431.370,56	409.797,49	841.168,05
- tatsächlicher Aufwand	254.251,15	59.797,49	314.048,64
Abverfügung Frau W.	177.119,41	350.000,00	527.119,41

Da der buchhalterische Aufwand der MN-GmbH ihren tatsächlichen Aufwand überstieg, waren die Eintragungen in Büchern nicht ordnungsgemäß. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass einzelne Belege (u.a. Schecks, Rechnungen und Arbeitsnachweise) gefälscht und Buchhaltungsunterlagen (sowohl Belegablage als auch EDV-Daten) der oben genannten Bereiche systematisch vernichtet worden waren. Demnach waren die Geschäftsvorfälle buchhalterisch nicht vollständig und richtig erfasst, so dass die Vorschriften des § 239 Absatz 2 HGB nicht eingehalten waren.

Die Buchführung der MN-GmbH war nicht so beschaffen, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln konnte (§ 238 Absatz 1 Satz 2 HGB).



3.2.4 Führen von zwei Finanzbuchhaltungen

Die Firma OP-GmbH verfügte über zwei unterschiedliche Finanzbuchhaltungen. Dabei handelte es sich zum einen um die tatsächliche Buchhaltung der Gesellschaft und zum anderen um eine manipulierte Version der Finanzbuchhaltung.

Die Handelsbücher, in denen sich die tatsächliche Buchhaltung der OP-GmbH wieder spiegelte, waren übersichtlich geführt und aussagefähig. Die tatsächlichen Finanzbuchhaltungsdaten wurden im Computer der OP-GmbH gespeichert und nur zu internen Zwecken benutzt.

Die manipulierten Geschäftsunterlagen wurden veröffentlicht, d.h. sie wurden den Kreditinstituten, den Wirtschaftsprüfern etc. vorgelegt. Die gesamte Buchhaltung der Gesellschaft wurde dabei so verändert, dass die Gesellschaft nach außen hin kreditwürdig schien. In diesem Zusammenhang wurden beispielsweise die Gewinn- und Verlustrechnungen der Gesellschaft derartig verändert, dass tatsächlich erwirtschaftete Verluste am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres durch fiktive Buchungen gedeckt wurden.

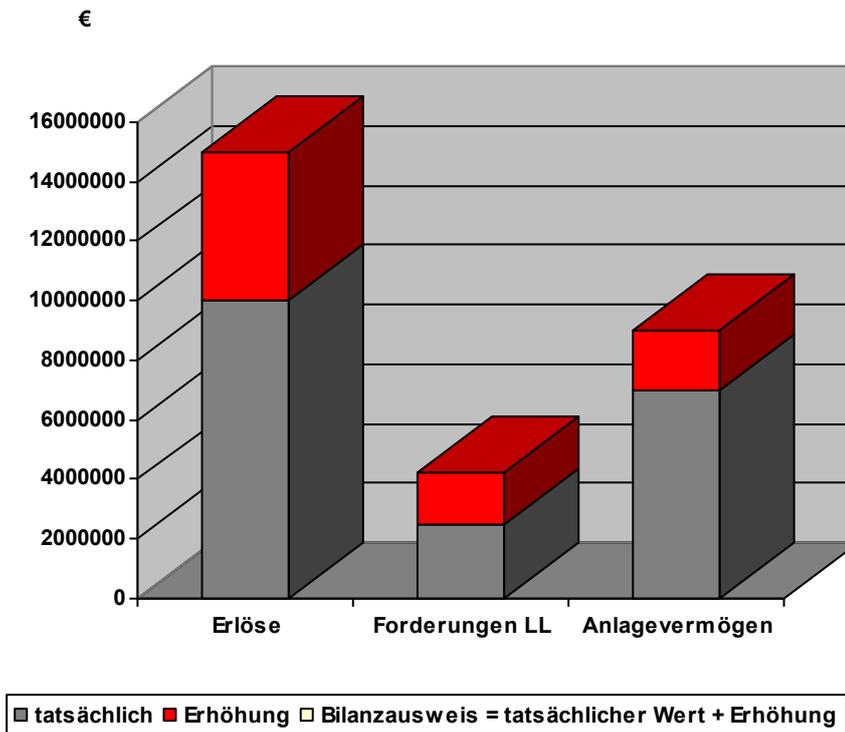
In der Buchhaltung der OP-GmbH wurden überwiegend folgende Manipulationen vorgenommen:

- Erhöhung der Erlöse (z.T. über fingierte Rechnungen),
- Verminderung der Aufwendungen,
- Erhöhung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
- Kürzung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.

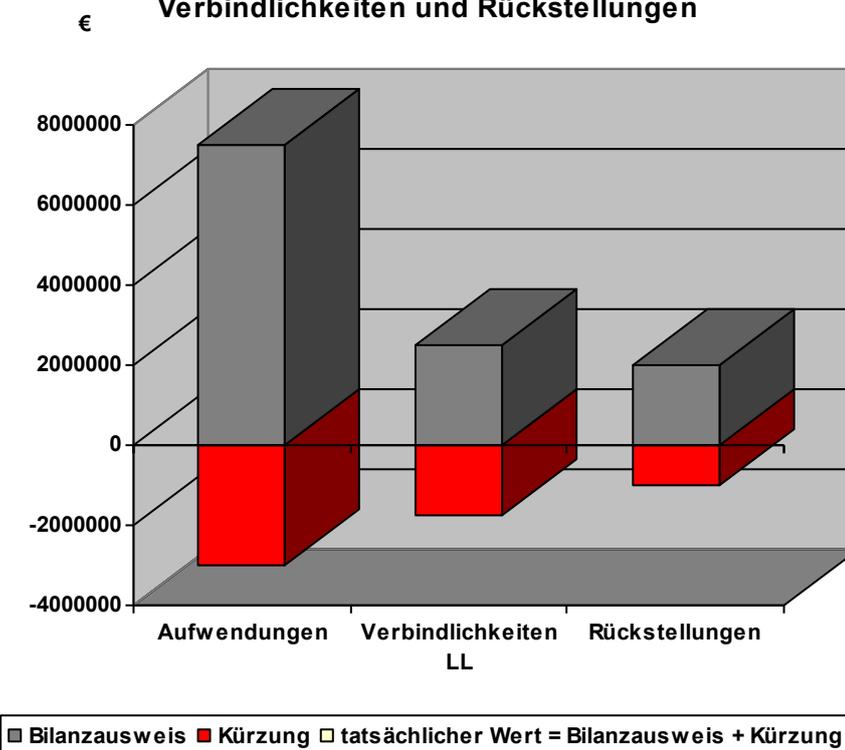
Außerdem wurden Vermögensgegenstände (Grundstücke und Gebäude, technische Anlagen und Maschinen, Vorräte, Bankguthaben usw.) zu hoch und Rückstellungen, Bank- und Steuerverbindlichkeiten dagegen zu niedrig ausgewiesen.

Im Betrachtungszeitraum stellte sich das Verhältnis der betroffenen Positionen wie folgt dar:

Erhöhter Ausweis von Aktivposten



Verminderter Ausweis von Verbindlichkeiten und Rückstellungen



Bei der Vornahme der Manipulationen in der Buchhaltung der OP-GmbH war naturgemäß zu beachten, dass aufgrund der Systematik der Buchführung zu jeder einzelnen Sollbuchung eine entsprechende Habenbuchung zu erfolgen hatte. Demnach mussten die manipulierten Buchungen auf die Art und Weise vorgenommen werden, dass die Gegenkonten am Ende des Geschäftsjahres ausgeglichen waren.

Bei den Gegenkonten, die zu Manipulationszwecken verwendet wurden und ausschließlich in der manipulierten Finanzbuchhaltung der OP-GmbH existierten, handelte es sich um die Buchhaltungskonten Nr. 1554 und Nr. 1557, die mit der Bezeichnung „erhaltene Schecks“ geführt wurden. Anhand der Kontenblätter, die sowohl für die manipulierte als auch für die tatsächliche Buchhaltung der OP-GmbH vorlagen, konnten die Manipulationen auf den Konten 1554 und 1557 im einzelnen festgestellt werden.

Der OP-GmbH wurde auf der Grundlage der manipulierten Buchhaltung ein Kredit in Höhe von € 1.000.000,00 bewilligt. Dafür reichte die OP-GmbH eine manipulierte BWA per 31.12. ein, die bei einem Umsatz von etwa € 28,2 Millionen ein operatives Ergebnis von € 845.401,00 aufwies. Tatsächlich belief sich der Umsatz zum 31.12. auf € 22,9 Millionen. Das Ergebnis der gewöhnlichen Tätigkeit wies einen Verlust in Höhe von € 7.702.347,83 auf.

Die betriebswirtschaftlichen Unterlagen der OP-GmbH spiegelten nicht die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft wider und entsprachen somit nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung. Demnach war die Buchführung der OP-GmbH nicht ordnungsgemäß (§ 238 Absatz 1 Satz 1 HGB).